

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA NOTION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

EN MATIÈRE

d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue, le samedi 10 juin 1922, à 3 heures 1/2 du soir

PAR

Mathurin ZEVACO

Lauréat de la Faculté d'Aix

Président : M. ALLIX, professeur
Suffragants { MM. FERNAND FAURE, professeur
RIST, professeur

PARIS

JOUVE ET Cie, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1922

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA NOTION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

EN MATIÈRE

d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue, le samedi 10 juin 1922, à 3 heures 1/2 du soir

PAR

Mathurin ZEVACO

Lauréat de la Faculté d'Aix

Président : M. ALLIX, professeur

Suffragants { MM. FERNAND FAURE, professeur
RIST, professeur



PARIS

JOUVE ET Cie, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

1922

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

BIBLIOGRAPHIE

I. — DOCUMENTS OFFICIELS

Loi du 15 juillet 1914.

Loi du 1^{er} juin 1916.

Loi du 31 juillet 1917.

Documents parlementaires, Chambre, années 1908 et 1917.

Documents parlementaires, Sénat, année 1917.

Instruction du 30 mars 1918.

Recueil officiel des décisions de la Commission supérieure
des bénéfices de guerre.

Réponses du Ministre des Finances aux parlementaires.

Tableau des coefficients pour l'année 1921.

Notions élémentaires sur les impôts directs (publié par la
Direction générale des contributions directes).

II. — OUVRAGES GÉNÉRAUX

Landry (D.). — Traité d'économie.

— L'intérêt du capital.

Fischer (Irwing). — The nature of capital and income.

Batardon. — La comptabilité à la portée de tous.

— L'inventaire et le bilan.

Tchernoff. — Droit pénal financier.

III. — OUVRAGES SPÉCIAUX SUR LA MATIÈRE

Montigny. — La nouvelle taxation des bénéfices industriels
et commerciaux. Thèse Paris, 1920.

Catalan. — Les livres de commerce et les nouvelles lois fiscales. Thèse Paris, 1919.

Combat. — L'impôt sur les bénéfices de guerre.

— Les impôts cédulaires et l'impôt global sur le revenu.

Besson. — Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.

Bocquet. — L'impôt sur le revenu général et cédulaire.

Nalot. — La comptabilité et les lois fiscales nouvelles.

IV. — OUVRAGE DE POLITIQUE FINANCIÈRE

Caillaux. — Ou va l'Europe ? Ou va la France ?

— Dans le « Progrès civique » « Le désordre financier dans le monde ».

Bodin. — Les nouveaux impôts ont ils fait faillite ?

La Notion du Bénéfice imposable

EN MATIÈRE

D'IMPOTS SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS
ET COMMERCIAUX

INTRODUCTION

Lorsqu'en 1907, M. Caillaux, alors Ministre des Finances, mit sur pied le projet de réforme fiscale, l'impôt global sur le revenu et les différents impôts cédulaires qui l'escortaient formaient un tout bien agencé et d'une conception harmonieuse. En 1914, Chambre et Sénat ne votaient le 15 juillet qu'une réforme partielle, créant ainsi l'impôt général et remettant à plus tard l'examen des impôts cédulaires.

Sous la pression des événements, devant la nécessité d'un effort fiscal à demander à la Nation, le 31 juillet 1917 toutes les catégories de revenus furent frappées par un impôt spécial qui venait tardivement compléter l'œuvre d'avant-guerre. Revenus de biens-fonds, de valeurs mobilières, d'activité professionnelle subissaient ainsi une première taxation spéciale à chacun d'eux et leur ensemble servait d'assiette à un impôt de superposition : la réforme était accomplie.

De ces cédules, celle qui était appelée à fournir le plus grand rendement fiscal était la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (1).

1. En 1921, les bénéfices industriels et commerciaux ont donné

Déjà, sous le système des « quatre vieilles » contributions, le commerce et l'industrie étaient en bonne place si l'on en juge par les sommes qui s'inscrivaient au budget de l'Etat au titre de la patente. Depuis, la part prise dans les dépenses nationales par cette branche de l'activité individuelle, a subi une telle progression que l'on se demande dans des revues corporatives s'il ne serait pas nécessaire de reviser sur ce point les textes en vigueur afin d'obtenir une répartition plus équitable des charges de l'Etat (1).

L'assiette de la contribution est réglée par les articles 2 à 15 de la loi du 31 juillet 1917. « Il est établi, dit l'article 2, un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles, réalisés pendant l'année précédente... » Comment se détermine ce bénéfice ? Quels sont les éléments qui le constituent ? Le texte n'apporte aucune précision si l'on excepte deux dispositions de l'article 4 relatives à la valeur locative des immeubles de l'entreprise et aux amortissements déductibles. Il semble que des règles plus strictes auraient pu être formulées par la loi.

Certes, lorsque le projet fut discuté, il y a quinze ans, le législateur pouvait reculer devant la difficulté. L'opposition faite à la réalisation des réformes par ceux qui brandissaient l'épouvantail de l'inquisition fiscale, rendait difficile la rupture des liens qui attachaient les esprits au système indiciaire. N'envisageait-on pas alors une demi-mesure ? Plutôt que d'exiger du commerçant une déclaration qui l'effrayait et dont les modalités pouvaient être sérieusement établies, n'avait-on pas songé à remplacer la patente par l'indice de la productivité ? Les conditions étaient cependant changées en 1917.

975.101.200 contre 27.999.700 aux bénéfices agricoles, 284.811.300 aux traitements et 42.631.300 aux bénéfices non commerciaux.

1. *Les Echos*, année 1921.

L'impôt global sur le revenu exigeait déjà des contribuables une déclaration. La loi du 1^{er} juillet 1916 astreignait le commerçant qui avait réalisé des bénéfices exceptionnels dans l'exercice de sa profession depuis 1914 à déclarer au fisc son bénéfice annuel. Il eut été alors possible de poser un certain nombre de règles, guides sûrs pour les intéressés dans l'établissement de leur bilan. Il n'en a été rien fait. Dans le vaste champ d'application du texte, le législateur s'est borné à renvoyer purement et simplement à la jurisprudence.

Les solutions ne sont guère nombreuses à l'heure actuelle. Au cours de nos recherches, nous ne pourrons et pour cause y faire beaucoup d'allusions, y chercher des références. L'application de la loi du 1^{er} juillet 1916 nous permettra davantage de trouver dans une jurisprudence, peut-être un peu hâtive et de circonstance, les lumières indispensables. Nous ferons état des solutions intervenues dans la mesure où il est possible de comparer une contribution sur des bénéfices exceptionnels et extraordinaires à un impôt sur le revenu normal des professions commerciales.

Il sera intéressant de faire appel aux méthodes d'application de l'income-tax étant donné la parfaite similitude du but poursuivi dans les pays qui ont adopté cet impôt : la matière imposable est identique.

Cependant, avant d'examiner les procédés employés pour déterminer le bénéfice imposable, il importe de fixer avec le plus de précision possible la notion même du bénéfice au sens que la loi du 31 juillet 1917 lui attribue.

CHAPITRE PREMIER

Bénéfice et Revenu

Une constatation préliminaire indispensable est que les lois de 1914 et de 1917 sont inséparables : l'une complète l'autre. Toutes deux visent le même objet : la taxation du revenu. S'il nous fallait une confirmation, nous la trouverions dans l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 modifiée par la loi du 23 février 1917. « En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial. » Ainsi le bénéfice imposable en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est le même qui servira le cas échéant à l'assiette de l'impôt global sur le revenu. Cela explique dès maintenant pourquoi dans beaucoup de cas nous ne pourrions appliquer, malgré la similitude apparente des problèmes, les solutions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre.

§ 1^{er}. — *Capital, fruits et produits.*

Qu'est-ce qu'un revenu ? Si nous consultons les économistes, nous découvrons que le revenu est l'ensemble des richesses qui sont acquises dans une période donnée. Il s'opposerait ainsi au capital, composé de tous les

biens que l'on possède à un moment donné. Le capital est une masse, le revenu est un courant (1). Le capital sert à produire ou à acquérir des biens dont on jouira ou de l'argent avec lequel on achètera de tels biens. Le revenu est normalement composé des biens que l'on consomme (2). Ces définitions qui, au point de vue économique, présentent un intérêt incontestable, ne peuvent cependant pas nous aider dans ce débat. La séparation du revenu et du capital en matière économique est trop précaire pour que nous puissions faire état de ces définitions. Si l'on voulait serrer de près ces deux notions, on se trouverait souvent en présence d'une telle interférence que la solution adoptée ne pourrait qu'être incertaine ou arbitraire. Avec une ligne de démarcation aussi peu précise, on ne peut songer à chercher là un critérium pour la taxation.

Les économistes eux-mêmes ne recommandent pas de chercher des précisions dans leur terminologie et beaucoup ont abandonné l'espoir de trouver une définition exacte du capital ou du revenu (g).

Cependant le capital d'un individu semble assez saisissable comme concept. Le langage usuel l'a rendu synonyme de fortune, de patrimoine ou plutôt de cette partie active du patrimoine sur laquelle l'individu exerce son droit de propriété. Il en dispose, il en use, il en jouit. Nul doute que, s'il en dispose, ce capital est supprimé ou transformé. Mais s'il se borne à en user ou à en jouir, il en tirera tous les services que son bien peut fournir sans que sa substance soit altérée. Jouissant de ce bien, il en tirera tous les fruits : *jus fruendi* des Romains.

Que faut-il entendre par fruits ? C'est tout ce qui naît

1. Irving Fischer, *The nature of capital and income*

2. Landry, *Traité d'économique*.

3. A. Landry, *l'Intérêt du capital*.

et renaît d'une chose eu égard à sa destination naturelle et sans qu'il y ait altération ou diminution de sa substance. C'est la richesse dont nous gratifie périodiquement un bien employé selon ses fins. Les récoltes qui viennent annuellement subvenir à notre existence, améliorer notre bien-être, sont des fruits. Les coupons de rentes que nous détachons à terme fixe, les loyers que les locataires nous versent périodiquement, sont des fruits. Ce perpétuel recommencement, ce retour permanent de biens offerts par la même richesse a fort justement été consacré par l'appellation de *reditus* : le revenu (1). Notre capital ne se borne pas à nous donner ces seuls profits. Sous la dénomination de « produits », on englobe tous les biens qu'une chose nous fournit sans aucun rapport avec sa destination naturelle. Le trésor que le propriétaire découvre dans son fonds, les matériaux qu'il tire de sa maison démolie, le gros lot qu'un sort bienveillant attribue à son obligation, voilà autant d'événements heureux qui, tout en augmentant la fortune du bénéficiaire, ne sont pas des fruits, ne constituent pas des revenus. Le propre du fonds, c'est de fournir une récolte, le revenu de la maison, c'est le loyer qu'on en aurait tiré si elle était intacte. L'obligation est rémunérée par l'intérêt. L'élément de périodicité naturelle est indispensable à la constitution du revenu.

Dans le commerce, est revenu le bénéfice résultant de la vente des marchandises et qui s'alimente dans la périodicité même des achats et des ventes. Le produit ? La plus-value acquise par l'un des éléments du fonds de commerce en est l'exemple le plus typique.

1. Dalloz, *Jur. g.én. propriété*, n° 254.

§ 2. — *La plus-value du fonds de commerce.*

Cette classification de la plus-value du fonds de commerce parmi les produits, non imposables comme revenus, n'a pas été admise par l'Administration des Contributions directes. A une question posée par M. René Lefebvre, député, M. le Ministre des Finances faisait la réponse suivante : « L'Administration des Contributions directes estime que la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise industrielle ou commerciale doit être considérée lorsqu'elle est réalisée, comme un élément du bénéfice de l'entreprise et comprise à ce titre dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et le cas échéant de l'impôt général sur le revenu dû par l'exploitant. La plus-value dont il s'agit doit d'ailleurs s'entendre de l'excédent du prix de vente sur le prix d'achat ou de revient, à l'exclusion toutefois de la part d'accroissement de valeur qui aurait été acquise antérieurement au début de l'année ou de l'exercice dont les résultats ont été retenus pour la première fois pour l'établissement des impôts en question (1). »

Si l'on voulait connaître les raisons qui ont dicté cette réponse, il faudrait les chercher dans l'influence exercée sur l'esprit administratif par les décisions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre. Cette juridiction a dans un certain nombre d'arrêts admis l'imposabilité à la contribution extraordinaire, de bénéfices acquis dans la réalisation d'un des éléments de l'actif (2). Déjà critiquables dans ce domaine, ces décisions sont absolument inadmissibles en matière d'impôts cédulaires.

1. *Journ. off.*, 9 février 1921, p. 375, col. 1.

2. Décisions, 7 juillet 1917. *Rec. off.*, n° 81 et 25 octobre 1918. *Rec. off.*, n° 359.

La décision rendue le 25 octobre 1918 prêtait cependant à réfléchir. On y lit entre autres considérants « que aucune des dispositions de la loi (du 1^{er} juillet 1916) ne permet de faire au point de vue de la contribution extraordinaire, de distinction entre le bénéfice *en capital* et le bénéfice d'exploitation ». La question était plus que réservée pour l'application de la loi de 1917.

Le Conseil d'Etat, en se ralliant à ce point de vue, a montré que la loi sur les Bénéfices de guerre entend saisir tous les profits réalisés de 1914 à 1920 par suite des circonstances créées par la guerre. L'article 2, par la généralité de ses termes, ne permet d'apporter aucune atténuation à cette règle. L'impôt sur les Bénéfices industriels et commerciaux ne vise, au contraire, que le revenu de l'exploitant.

Nous ne reviendrons pas sur l'erreur que l'on commet en voyant un revenu là où il n'y a qu'un produit. Nous remarquerons en passant que dans cette réponse, l'Administration ne va pas jusqu'au bout de son opinion. Elle n'ose pas pousser sa théorie dans ses conséquences logiques.

La plus-value est-elle imposable ? Si oui, elle doit l'être pour l'excédent du prix de revient sur le prix d'achat l'année suivant la cession de fonds. Le bénéfice a été réalisé à la vente. Pas d'autre solution possible. Comment soutenir que le profit a été réalisé d'années en années et que seul celui imputable au dernier exercice précédent la vente serait imposable ? La matérialisation pécuniaire de la plus-value s'est effectuée par l'acte de vente. Comme il est d'usage pour les marchandises, le bénéfice est acquis quand la chose a été vendue. Le dernier exercice doit donc être responsable envers le Trésor de tout cet excédent de recettes sur les dépenses.

On ne saurait comprendre qu'un commerçant qui a

acheté un fonds de commerce il y a vingt ans pour cent mille francs ne soit imposé que pour un bénéfice de cinq mille si la cession a été consentie au prix de deux cent mille francs. C'est une demi-mesure qui ne satisfait ni l'équité, ni le droit.

L'équité, car s'il y a revenu imposable, le commerçant est redevable envers l'Etat d'un impôt basé sur un revenu de cent mille francs; le droit, car aucun argument de texte ou de logique ne peut sous l'étiquette de revenu permettre la taxation d'un produit qui n'est pas un bénéfice comme la loi du 31 juillet 1917 veut l'entendre.

En outre, pourquoi l'Administration, dans sa réponse, fait-elle allusion à des éléments précis du fonds : les bâtiments et le matériel ? Pourquoi passer sous silence les éléments comme l'achalandage ? D'ailleurs, même dans cette désignation, il y a un point choquant. La plus-value des bâtiments moins que la plus-value de tout autre élément est imposable comme bénéfice industriel ou commercial. Jamais une pareille prétention n'a été émise à l'égard d'un non-commerçant. Quelle influence peut avoir la qualité de commerçant sur un revenu foncier ? Car nous verrons bientôt que l'exploitant peut ventiler dans son affaire les revenus fonciers et les revenus commerciaux proprement dits.

Cette interprétation de la loi ne semble pas devoir tenir à l'examen. Les Cours d'appel, la Cour de cassation ont déjà eu à se prononcer sur ce point en matière d'usufruit. Lorsqu'un fonds de commerce est attribué à un héritier en nue propriété et à un autre en usufruit, à qui doit bénéficier la plus-value acquise par le fonds lorsque l'usufruit prend fin ? Il paraît hors de doute, dit Dalloz (1), que c'est le propriétaire qui doit en pro-

1. *Jur. gén. Usufruit*, 90.

fiter, au cas où la plus-value procède d'une exploitation normale conduite avec intelligence et activité mais sans modifier la nature des opérations usitées auparavant et les éléments employés pour les réaliser. La règle de l'article 559 du Code civil relative aux immeubles s'applique intégralement.

La majorité des auteurs veulent que le nu propriétaire reprenne son fonds dans l'état où il se trouve (1). La Cour de cassation a jugé que le fonds de commerce doit être considéré « comme un corps universel (*universum jus*) qui continue à subsister dans le renouvellement successif des marchandises qui le composent, que, par suite, l'usufruitier d'un pareil fonds n'est tenu à la fin de l'usufruit que de restituer les objets qui le constituent dans l'état où ils se trouvent et non détériorés par sa faute » (2).

En sens contraire, Aubry et Rau estiment que le nu propriétaire doit faire raison à l'usufruitier de la plus-value et que celui-ci est redevable de la dépréciation du fonds, selon que l'une ou l'autre de ces circonstances se présente en fin d'usufruit. Cette solution est commandée par l'idée que se font ces auteurs de l'usufruit du fonds de commerce dans lequel ils voient une chose fongible et susceptible uniquement d'un quasi-usufruit. Certes, il y a des éléments fongibles dans le fonds, ne fussent que les marchandises; mais on ne saurait étendre ce caractère aux autres éléments du fonds: achalandage, droit au bail, etc... Comme le dit l'arrêt de la Cour de cassation de 1842, l'universalité juridique du fonds subsiste avec le renouvellement des marchandises. L'élément fongible ne peut imprimer son caractère aux autres éléments.

1. En ce sens Huc, t. IV, n° 183; Baudry-Lacantinerie, *Précis, Les Biens*.

2. Cass., 13. 12. 42; S. 43. 1. 22.

On pourrait se demander, étant donnée l'interprétation des tribunaux judiciaires, quelle serait la situation fiscale d'un usufruitier rétrocédant son droit au nu propriétaire. Sera-t-il redevable envers l'Etat d'un impôt établi sur un bénéfice dont il n'a pas profité ? Assurément non. Imposera-t-on le nu propriétaire ? Il faudrait encore qu'il soit commerçant pour que son gain puisse être frappé par la cédula des bénéfices industriels et commerciaux.

Aux Etats-Unis, la question s'est posée avec un caractère plus aigu qu'en France : la constitutionnalité de la loi a été mise en jeu. Le 16^e amendement à la Constitution Fédérale octroyait « tous pouvoirs au Congrès pour établir et percevoir des taxes sur les revenus ». Se fondant sur cette autorisation le « Revenu act of 1916 » établit un impôt sur le revenu qui comprenait selon ce texte les « gains, profits et revenus dérivés... du commerce... ». Cette taxation était-elle conforme à l'esprit et aux termes de la Constitution ? Le « Revenu Act » n'imposait-il pas ainsi des richesses que le 16^e amendement ne visait point ?

Posé au sujet du fonds de commerce, le problème recevait de la majorité des auteurs une solution tendant à la non-imposabilité de la plus-value. Les juristes y voyaient une taxe sur le capital ou sur le patrimoine mais non sur le revenu. La Cour Suprême, dans différents arrêts, confirma cette doctrine (1). Elle se conforma ainsi à une opinion émise longtemps auparavant par M. le juge Field dans l'application de la loi d'income-tax de 1867 : « La plus-value acquise par un bien pendant une série d'années, disait ce magistrat, ne peut être considérée comme un gain, profit ou revenu d'une année déterminée bien que la réalisation

1. Eisner v. Macomber 252. U. S. 189.

se soit effectuée à une date déterminée. Les statuts ne visent que les gains, profits et revenus ayant le caractère de la périodicité (1). »

Malgré l'opposition administrative, le principe est désormais acquis aux Etats-Unis que la plus-value du fonds de commerce n'est pas un revenu lorsque la réalisation en est effectuée. C'est la seule opinion raisonnable que la jurisprudence administrative française admettra sans doute au premier conflit qui sera soumis à sa juridiction.

§ 3. — *Les éléments du revenu commercial.*

Pour distinguer les éléments qui constituent le bénéfice commercial, il est nécessaire d'envisager les différentes formes que présentent les capitaux investis dans l'entreprise.

Tout d'abord, nous les trouvons sous forme d'argent liquide ou de titres. Souvent les locaux professionnels seront la propriété de l'exploitant et constitueront la portion immobilière de l'actif. Une partie des fonds sera transformée en marchandises. Une autre partie sera utilisée pour l'acquisition de l'achalandage, des brevets. Enfin, nous avons le capital humain, le travail de l'entrepreneur.

Le commerçant doit retrouver en fin d'exercice l'intérêt de son argent, le loyer de sa maison, la rémunération de son travail. Son esprit commercial, sa valeur professionnelle, ses risques seront payés par le profit proprement dit. C'est par l'excédent du bénéfice sur la somme des trois revenus précédents qu'il se mesure.

1. *Gray v. Darlington* 15. Wallace 63.

Pour être complet, il nous faut signaler que le bénéfice doit comporter un autre élément : c'est la somme nécessaire à la conservation de la substance de l'entreprise : l'amortissement des valeurs périssables. Afin d'établir une exacte répartition cédulaire, le commerçant devrait être taxé sur les revenus fonciers à la cédule de la contribution foncière; pour son travail à la cédule des salaires. Son argent et ses capitaux au sens strict du mot supporteraient l'impôt cédulaire des intérêts de créances. L'excédent, le profit serait uniquement à envisager par la cédule des professions commerciales ou industrielles.

La loi ne l'a pas voulu ainsi, car il serait difficile d'opérer dans un compte de résultats toutes ces ventilations. Cependant il n'en reste pas moins que les immeubles obéissent à la règle que nous avons indiquée. L'impôt foncier frappe les immeubles entre les mains des commerçants ou des non-commerçants. Pour éviter une double taxation, il y a lieu de déduire du bénéfice le revenu correspondant à cette partie du capital.

Les valeurs mobilières que le portefeuille de l'entreprise contient subissent un impôt perçu sur le coupon sans qu'il soit possible d'envisager à l'encaissement la qualité professionnelle du possesseur. Ici comme par les immeubles l'exploitant déduira de son bénéfice le revenu de ces valeurs afin qu'il ne supporte pas un double impôt.

Pour les autres revenus, salaires et profits, intérêts des capitaux investis à d'autres titres que ceux que nous avons envisagés, la loi s'est bornée à leur créer une situation spéciale, faisant bénéficier les profits d'une mesure de faveur dans la taxation, mais en revanche relevant le taux d'imposition des salaires. Entre les taux de 10 0/0 appliqués aux revenus de capitaux et

celui de 6 0/0 appliqué aux traitements et salaires, toute la portion du bénéfice qui n'est pas touchée par une cédule spéciale est frappée d'un impôt dont le taux est de 8 0/0.

CHAPITRE II

Les procédés d'évaluation du bénéfice et la comptabilité

Il eût semblé logique que la loi, en rompant avec le système indiciaire d'évaluation du revenu commercial, adopta le régime de la déclaration contrôlée du bénéfice net. Elle n'est entrée dans cette voie que timidement. Sont seuls astreints à déclarer le bénéfice net tel qu'il résulte de leurs livres : 1^o Ceux qui sont soumis à la Contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre; 2^o les Sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'enregistrement, c'est-à-dire les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions. La loi du 1^{er} juin 1916 ayant cessé d'être applicable à partir du 30 juin 1920, l'obligation de déclarer n'a plus qu'un champ d'action assez restreint.

Les autres contribuables ont le choix entre deux procédés. Ils peuvent par une déclaration du compte des profits et pertes réclamer leur taxation d'après le bénéfice net ou bien se borner à fournir leur chiffre d'affaires qui, multiplié par un coefficient déterminé, révélera la base d'imposition.

Un troisième procédé, celui de la taxation d'office, n'est à retenir que pour mémoire : le contribuable qui s'abstiendrait en dépit des demandes de l'Administration y est seul soumis. Le contrôleur n'a dans cette éva-

luation que le souci de ne pas atteindre trop faiblement le commerçant.

Nous allons brièvement examiner quels sont les livres, quelles sont les opérations qui fournissent les indications permettant d'arriver au bénéfice net. En un mot, nous allons succinctement examiner le mécanisme de la comptabilité.

§ 1^{er}. — *Les livres de commerce.*

On a défini la comptabilité comme étant la science qui a pour objet l'étude des règles nécessaires à l'enregistrement des opérations effectuées par une entreprise (1). Son but est de permettre à l'entrepreneur de suivre constamment la marche de ses affaires et d'en connaître les résultats. A cet effet, le Code de commerce prévoit dans ses articles 8 et 9 l'obligation pour le commerçant de tenir un certain nombre de livres où ses opérations seront comptabilisées : le livre journal, le livre des inventaires et le copie de lettres.

Le livre journal, selon les termes mêmes de l'article 1, « présente jour par jour les dettes actives et passives du commerçant, les opérations de son commerce, ses négociations, ses acceptations et endossements d'effets et généralement tout ce qu'il reçoit et paye à quelque titre, que ce soit et qui énonce mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison ».

Le livre des inventaires est prévu à l'article 9. L'exploitant « est tenu de faire tous les ans sous seing privé un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes actives et passives et de les copier par année sur un registre spécial à ce destiné ».

Enfin l'article 8 *in fine* veut que le commerçant con-

1. Batardon, *la Comptabilité à la portée de tous*, p. 1.

serve en liasses les lettres qu'il reçoit et transcrive sur un registre spécial celles qu'il adresse à ses correspondants. Le copie de lettres n'est pas à proprement parler un livre : c'est une pièce justificative des opérations commerciales portées aux livres de commerce.

Journal et inventaire ne sont pas les seuls registres qu'il soit appelé à tenir. Le Code lui-même prévoit l'existence d'autres documents comptables. En fait et tels quels une vérification est possible avec ces seuls éléments. Cependant, dans la pratique, l'exploitant ne pourrait, toutes les fois qu'il désire connaître sa situation vis-à-vis d'un débiteur ou d'un créancier, consulter le livre journal et relever les opérations effectuées avec ce tiers, qui sont complètement perdues avec toutes les autres transactions inscrites chronologiquement. Le simple établissement d'une facture, la vérification d'une traite nécessiteraient un travail trop pénible et qui risquerait de pêcher par omission. De là est née la nécessité du Grand livre qui récapitule par comptes toutes les inscriptions relatées par date au livre journal.

L'importance variable des entreprises pousse le commerçant à subdiviser plus ou moins longuement ces livres : dans chaque espèce, nous trouverons sous une apparence de multiplicité la permanence de ce cadre : livre journal, grand-livre, livre des inventaires.

§ 2. — *Mécanisme de la Comptabilité* (1).

A. *Les comptes*. — Si l'on examine attentivement la marche d'une affaire, on constate que le commerçant n'est pas seulement en rapport avec des tiers clients ou fournisseurs. Sa personnalité même présente par

1. Nous nous bornerons dans cet exposé forcément succinct, à décrire le mécanisme de la comptabilité en partie double, adoptée de plus en plus dans le commerce et l'industrie.

rapport à l'entreprise un aspect en quelque sorte double. D'abord, on peut voir en lui le propriétaire du capital investi dans l'exploitation; ensuite, il est gérant de sa propre affaire, débiteur de son propre capital qu'il a transformé en valeurs diverses : marchandises, espèces, etc...

Les différents reports aux livres se grouperont dans les trois grandes catégories que font ces différentes personnes et formeront les trois rubriques des comptes du capitaliste, comptes du gérant ou de valeurs et comptes des tiers. Chaque compte se présente sous la forme d'un tableau indiquant la situation respective du titulaire du compte et des personnes qui sont entrées en rapport avec lui du fait de l'exploitation.

Comment s'inscrivent les opérations ? Une transaction quelconque, une vente par exemple peut être envisagée du point de vue du vendeur qui cède son bien et devient créancier de sa valeur et de l'acheteur qui reçoit et devient débiteur. Lorsque M. Durand vend à M. Dupont un sac de grain, le premier est crédité, de la valeur de ce sac et le deuxième en est débité. Avoir ou crédit, doit ou débit sont les deux faces d'une même opération. La comptabilité tient compte de ces deux situations. Le débit d'un compte, c'est tout ce que ce compte a reçu pendant une certaine période; son crédit, c'est tout ce qu'il a fourni ou payé dans le même laps de temps.

a) *Les comptes du capitaliste.* — En prenant possession de son affaire, le chef d'entreprise lui fournit un apport initial que le gérant utilise à diverses fins. Cet apport en argent ou en nature est porté au crédit du compte du capitaliste. Les variations successives provenant de prélèvements effectués en cours d'exercice ou d'apports ultérieurs influencent ce compte en augmentant ou diminuant son crédit. Dans une exploitation normale

le débit de ce compte sera toujours inférieur au crédit. La présence d'un solde débiteur ne s'expliquerait que si l'entreprise vivait grâce à des concours étrangers, en empruntant. Toutes ces opérations sont inscrites sous la rubrique du *Compte Capital*.

Afin de ne pas toucher à ce compte toutes les fois que l'entreprise réalise un gain ou subit une perte, les accroissements ou diminutions sont, en cours d'exercice, portés à un compte spécial dit compte de résultats ou *Compte de Profits et Pertes*. Toutes les opérations qui accusent une dépréciation de l'actif y sont portées au débit; tous les bénéfices sont inscrits au crédit de ce compte. L'exploitation est déficitaire ou bénéficiaire selon que le solde en est débiteur ou créiteur. La diversité même des sources de gains et de pertes a amené la création de sous-comptes dont les principaux sont reproduits dans la plupart des comptabilités. Ce sont les frais généraux, les frais de vente, les intérêts et agios.

Dans les *Frais généraux* sont comprises toutes les dépenses occasionnées par les besoins de l'exploitation : salaires des employés, frais de bureau, de chauffage, d'éclairage, impôts, etc... Lorsque l'affaire ne présente pas une importance suffisante pour nécessiter l'ouverture d'une rubrique spéciale, c'est dans ce chapitre que l'on inscrit les *amortissements* destinés à tenir compte des dépréciations qui ont pu affecter les éléments de l'actif. Les dépréciations peuvent porter sur les éléments matériels du fonds comme la valeur des immeubles ou les éléments immatériels : les brevets d'invention, le fonds de commerce.

Les *Frais de vente* sont débités de toutes les dépenses de publicité, des frais de voyage, de transport et d'emballage des marchandises.

Les *Intérêts et agios* groupent à leur actif tous les

intérêts des comptes en banques, des prêts consentis à des tiers. Ils sont débités des intérêts des dettes contractées par le commerçant à l'occasion de l'exploitation.

b) *Comptes de Valeurs*. — Le commerçant en tant que gérant de son entreprise est personnifié par les comptes de valeurs. Il a reçu des mains du capitaliste les apports nécessaires : c'est à lui qu'incombe le soin de donner à ces capitaux l'affectation la meilleure. Débiteur du capital, il est responsable des résultats.

Grâce à lui, ce capital va être utilisé de différentes façons : une partie sera investie dans des installations dont la réalisation est différée jusqu'à la fin d'exploitation. Ces *Valeurs immobilisées* forment un compte comprenant les immeubles, le matériel, le fonds de commerce, etc. Ce sont des valeurs qui, quoique nécessaires à la marche de l'entreprise, ne vont pas être mêlées aux transactions courantes. A celles que nous avons déjà citées, on peut ajouter le loyer payé d'avance, les dépôts et cautionnements et l'outillage.

Une autre partie des apports est affectée au roulement des affaires, à l'acquisition des choses que l'entreprise se propose de transformer ou de revendre. Les *Valeurs réalisables* nécessitent trois rubriques principales.

1^o La *caisse*, débitée des encaissements, créditée des paiements, elle sera toujours titulaire d'un solde débiteur. Elle ne peut en effet donner plus qu'elle n'a reçu.

2^o Les *marchandises*, achats, ventes en sont les principales opérations. C'est dans cette rubrique qu'il faut faire entrer les frais de fabrication que l'on a souvent confondu à tort dans les frais généraux et l'évaluation du stock.

3^o Les *effets à payer et à recevoir* qui font état de toutes les négociations d'effets de commerce.

Par opposition au groupe de valeurs immobilisées, les

manuels de comptabilité englobent ces comptes dans le chapitre des *Disponibilités*.

c) *Compte des tiers*. — Chaque personne en relations d'affaires avec l'entreprise possède sur les livres un compte ouvert à son nom. Clients et fournisseurs, banquiers, voyageurs de commerce sont nominativement inscrits selon les opérations effectuées. •

B. *Jeu des comptes*. — Les livres de commerce ainsi connus et les comptes ouverts précisés, nous allons par un exemple indiquer la marche des opérations comptables (1).

« M. Durand vend à M. Dupont le 5 novembre pour 495 fr. 40 de marchandises. Supposons que le 7 novembre, M. Dupont retourne à M. Durand pour 117 fr. 20 de ces mêmes marchandises ; que le 11 novembre, M. Dupont acquitte 50 fr. en espèces et qu'il lui soit consenti le 15 novembre un rabais de 20 fr. par M. Durand.

Le livre journal présentera ces opérations sous la forme suivante :

JOURNAL GÉNÉRAL				Page III
Folios du Gr.-Livre	Dates	Opérations effectuées	Débit	Crédit
25	5 novem.	Dupont	495.40	
17	—	à marchand. m/facture		495.40
17	7 novem.	Marchandises	117.20	
25	—	à Dupont s/rendu		117.20
15	11 novem.	Caisse	50 »	
25	—	à Dupont s/versement		50 »
41	15 novem.	Escomp. et Rabais (Pertes et Profits)	20	
25	—	à Dupont, rabais accordé		20 »
			682.60	682.60

1. L'exemple que nous donnons ici est extrait de l'ouvrage de

Au grand-livre, ces mêmes opérations seront inscrites aux divers comptes qui les accuseraient ainsi :

Débit	DUPONT (Grand-Livre) folio 25				Crédit
5 novem.	M/facture	495 40	7 novem.	Marchand.rendues	117.20
			11 —	S/remise espèces.	50 »
			15 —	Rabais..	20 »
				Solde débiteur....	308.20
	Total.....	495.40		Total.....	495.40

Débit	MARCHANDISES (Grand-Livre) folio 17				Crédit
7 novem.	Rendupar Dupont	117 20	5 novem.	à Dupont ..	495.40
	Solde crédit....	578 20			
	Total.....	495.40		Total....	495.40

Débit	CAISSE (Grand Livre) folio 15				Crédit
11 novem.	Versé par Dupont	50 »		Solde débité.	50 »

Débit	ESCOMPTES ET RABAIS (Pertes et Profits)				Crédit
15 novem.	Rabais à Dupont	20 »		Solde débité.	20 »

Toutes ces opérations inscrites à un double titre donnent à la comptabilité un avantage considérable : celui de se vérifier par simple balance. En fin d'exercice, on doit constater que les écritures au livre journal s'égalisent au débit et au crédit. Les totaux des comptes

M. Pierre Nalot, *la Comptabilité et les lois fiscales nouvelles*, p. 13.

créditeurs et débiteurs du grand-livre s'égalisent pareillement, offrant des résultats identiques à ceux du journal. Les soldes des comptes additionnés montrent une somme de crédit égale à une somme de débit. La vérification de ces résultats, qui sert à montrer la régularité des inscriptions faites, s'appelle la *Balance préparatoire*.

En même temps, le commerçant procède au recatement des marchandises, à l'évaluation du stock existant en magasin. Lorsque cet *inventaire extra-comptable* est terminé, on peut procéder aux dernières opérations permettant de connaître les résultats de l'exploitation.

C. *Inventaire et Bilan*. — Pour obtenir la situation réelle de l'entreprise, il importe, avant de les arrêter, de régulariser certains comptes par le moyen des *écritures d'ordre*. Ces écritures affectent les comptes des tiers, de valeurs et de résultats.

Dans les comptes des tiers, l'exploitant doit faire état des créances litigieuses et débiter le compte pertes et profits du montant des sommes considérées comme irrécouvrables. Il devra aussi débiter ce compte des rabais qu'il a dû consentir aux clients sur les factures dont le compte marchandises a été crédité du montant brut. Comme contre-partie, il créditera les pertes et profits des escomptes dont il doit bénéficier pour les achats auxquels il a procédé.

Dans les comptes de valeurs, il y a lieu tout d'abord d'amortir les éléments dépréciés de l'actif immobilisé. Cette opération consistera à créditer de la perte les valeurs qui l'ont subie et en passer le montant par le débit des frais généraux.

Au compte marchandises, les écritures d'ordre présentent un intérêt tout particulier. Son solde va nous permettre de savoir quel a été le bénéfice brut de l'exercice. Il est constitué par la différence entre le stock

existant au début de l'année augmenté des achats, et le stock en fin d'exercice augmenté des ventes. Le solde est passé au compte profits et pertes. Ordinairement débiteur il sera un élément de profit.

Débit	MARCHANDISES (Grand-Livre)				Crédit
	Stock au début de l'exercice	20.000	Ventes de l'exercice.		110.000
	Achats	100.000	Stock à la fin de l'exercice		30.000
	Bénéfice brut	20.000			
		140.000			140.000

Le bénéfice brut ainsi obtenu au grand-livre, il est passé au livre journal, sous la forme :

JOURNAL GÉNÉRAL				
Folios	Dates	Opérations effectuées	Débit	Crédit
		Marchandises.	20.000	
		à pertes et profits:		
		Bénéfice brut.	2.000	20.000

Aux comptes des résultats, on régularise les erreurs de caisse virées également par profits et pertes. Tous les comptes dérivés de la rubrique des Profits et Pertes y sont fondus. Frais généraux et frais de ventes, dépenses d'entretien, etc... viennent confluer. D'une part, bénéfice brut et profits accessoires, de l'autre côté dépenses de l'entreprise : la différence nous fournit le bénéfice net.

Le résultat, débiteur s'il y a gain, ou créiteur en cas de perte reçoit sa destination en affectant le compte capital.

Les comptes ainsi arrêtés, l'inventaire est en état. Comme dans la balance de vérification, on vérifie la conformité et la régularité des totalisations, après les modifications apportées. Le commerçant connaît ses résultats.

Pour que cette situation de l'entreprise soit plus tangible, elle est exposée dans un tableau: le Bilan. Résumé de l'inventaire, sa forme varie avec chaque affaire et le désir que peut avoir celui qui le rédige de connaître plus ou moins succinctement l'état de ses différentes valeurs. M. Nalot, dans son opuscule sur la *Comptabilité et les lois fiscales nouvelles*, donne l'exemple suivant :

Bilan au 31 décembre 1921

ACTIF

I. — Valeurs immobilisées.

a) Immobilisations corporelles	{	Constructions.	15.000 »
		Matériel.	5.000 »
		Mobilier commercial.	927 40
		Terrains.	» »
b) Immobilisations incorporelles	{	Brevets	» »
		Frais de 1 ^{er} établissement.	» »

II. — Valeurs réalisables.

a) Disponibilités	{	Caisse.	22.989 25
		Banques.	8.769 25
b) Réalisables à terme	{	Clients débiteurs.	95.309 60
		Effets à recevoir	8.330 85
		Créances douteuses	» »
c) Stock	{	Marchandises.	6 215 70
		Matières premières.	» »
		Marchandises dépréciées.	» »

III. — Comptes de régularisation du passif.

Escomptes à obtenir	61 20
Frais payés d'avance.	1.200 »
Total	163.803 85

PASSIF

I. — *Passif non exigible.*

Capital.	16.400 »
Réserve légale	» »
Réserve spéciale	» »

II. — *Passif exigible.*

Fournisseurs.	115.680 60
Effets à payer	8.194 15
Frais échus.	600 »

III. — *Comptes de régularisation de l'actif.*

a) Escomptes à accorder.	77 25	
b) Amortissements	{ Constructions.	841 70
	{ Matériel	1.123 »
	{ Mobilier commercial.	71 15
	{ Créances douteuses.	» »
	{ Frais de 1 ^{er} établissement . . .	» »

IV. — *Résultats.*

Bénéfice net de l'exercice.	20.816 »
Total	<u>163.803 85</u>

Le bénéfice net, résultant de toutes les écritures de l'exercice, on comprend facilement que le commerçant, par une interprétation plus ou moins exacte de la nature juridique de quelques-unes des opérations effectuées, puisse fausser le résultat final. Bien mieux, le bénéfice net, tel que nous venons de la dégager, n'est pas le revenu imposable au sens de la loi de 1917.

Dans le but de mieux saisir cette notion, il nous faut procéder à un examen fiscal du bilan.

CHAPITRE III

Examen du bilan au point de vue fiscal

Si l'on parcourt les circulaires administratives, on constate que l'attention des agents du fisc doit se porter plus particulièrement sur certains postes du bilan qui, par suite d'appréciations différentes de la part de l'Administration et des contribuables, fournissent une matière courante à rehaussements d'impositions.

Pour nous en tenir au modèle de bilan que nous avons donné plus haut, nous voyons que dans l'actif de l'entreprise la discussion la plus fréquente porte sur l'évaluation du stock qui, en affectant le bénéfice brut, influence directement le produit net de l'exploitation.

Au passif, le compte capital a souvent été grevé des prélèvements patronaux et des intérêts d'apports que l'Administration a constamment considérés comme faisant partie des bénéfices de l'entreprise. Quelquefois, le prélèvement du chef de maison, au lieu d'affecter directement le compte capital, est viré par les frais généraux au titre des salaires. Ce sont deux questions que nous grouperons à cause du caractère de connexité qu'elles présentent.

Les comptes de réserves pour la constitution du fonds légal ou statutaire ont fourni une jurisprudence assez considérable au titre des bénéfices de guerre ainsi que

les comptes d'amortissements pour que nous examinions de plus près quelle doit être leur situation fiscale.

D'autre part, la loi ne saurait frapper à un double titre les revenus qui sont déjà atteints par une cédula : les revenus des immeubles, des valeurs mobilières que l'entreprise possède en sont un exemple.

Avant d'aborder l'étude du bilan lui-même, nous allons rapidement examiner quels sont les éléments du bénéfice net qu'il y a lieu d'éliminer pour arriver au bénéfice imposable.

SECTION I

Les déductions à faire subir au bénéfice net

§ 1^{er}. — Revenus fonciers.

Nous avons dit au début de cette étude que tous les capitaux engagés dans l'entreprise quelle que soit l'affectation que leur a donnée le gérant, contribuent à la formation du bénéfice net. Les immeubles, entre autres, quand ils sont la propriété de l'exploitant, y concourent comme l'argent liquide ou les marchandises. Normalement, leur rémunération n'est qu'une quote-part du bénéfice net. La Commission supérieure des bénéfices de guerre a admis ce principe et le Conseil d'Etat en a validé les applications par un arrêt du 16 janvier 1920 (1).

En 1907, l'attention de la Chambre s'était portée sur ce fait que différents revenus allaient, selon que leur propriétaire était ou non commerçant, être frappés une fois seulement ou bien supporter une double taxation. Ainsi l'immeuble de l'entreprise allait subir d'abord

1. D. P., 1920. 3.

l'impôt foncier et, en outre, la part du bénéfice commercial provenant de la possession de ce capital allait être taxée dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Afin de ne pas créer des situations injustes et défavorables, l'article 4 autorisa le commerçant « à déduire de son bénéfice net la valeur locative des immeubles servant à l'exercice de sa profession ».

La différence existant sur ce point entre les bénéfices de guerre et la cédule commerciale a été bien marquée par une réponse de M. le Ministre des Finances à une question posée par M. Guérin, député. « La contribution (des bénéfices de guerre) est établie à raison de l'excédent du produit net des entreprises sur le bénéfice normal. Or, lorsque les immeubles utilisés par l'exploitant pour l'exercice de sa profession ou de son industrie sont sa propriété, le capital qu'ils représentent se trouve engagé dans l'entreprise et il est rémunéré par une part du produit net qui doit dès lors rester comprise dans les bases d'imposition, au même titre que l'intérêt des autres capitaux appartenant à l'intéressé. Par contre, le bénéfice net qui sert de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, doit être évalué en vertu de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 sous déduction de la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation par la raison que l'exploitant soumis à la contribution foncière sur le revenu des immeubles qu'il possède ne saurait en effet être taxé une seconde fois sur le même revenu au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1). »

L'Administration a envisagé cette déduction de la valeur locative d'une façon très raisonnable. L'instruction du 30 mars 1918, n° 23, constate avec justesse que la

1. *Journ. off.*, 19 janvier 1921, p. 33, col. 3.

valeur locative d'un immeuble est un revenu brut et que s'il fallait retrancher du produit net de l'entreprise cette valeur locative, le commerçant ne pouvait avoir la prétention d'imputer dans ses comptes commerciaux les charges de la propriété immobilière. Les assurances, amortissements, entretien, impôts sont des dépenses purement occasionnées par l'immeuble à séparer des frais professionnels. Ordinairement, ces sommes sont portées aux écritures et la ventilation à opérer serait très compliquée. Afin d'épargner ce travail aux intéressés, l'instruction prévoit pour l'exploitant la possibilité de ne rien changer à ses frais généraux, mais de ne retrancher du bénéfice de l'affaire que le *revenu net* de l'immeuble tel qu'il est déterminé pour l'assiette de la contribution foncière. Ce revenu est égal aux $\frac{4}{5}$ de la valeur locative évaluée administrativement.

§ 2. — *Revenus de l'exploitation agricole
et de l'exploitation minière.*

Pour la même raison, l'instruction du 30 mars autorise la distraction du bénéfice net des revenus de l'exploitation agricole dans l'hypothèse où une partie du bénéfice proviendrait d'une culture annexée au commerce ou l'industrie. Il y aurait lieu, là aussi, afin d'évaluer la part des bénéfices résultant de cette exploitation connexe de se servir du forfait légal à défaut de ventilation difficile. Toutes les charges agricoles demeurant incorporées au compte des frais généraux de l'entreprise, le contribuable n'a qu'à déduire du produit total de l'affaire le bénéfice net afférant aux terres exploitées, bénéfice évalué d'après le système forfaitaire de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917. Au cas où ce procédé ne serait pas avantageux pour l'intéressé, celui-ci garde la possibilité de faire le départ entre les

opérations relatives à l'une et à l'autre des deux entreprises.

La question est plus compliquée dans le cas où l'affaire commerciale est réunie à une exploitation minière. La redevance des mines est établie de façon différente selon que le concessionnaire est une société par actions ou non.

Le revenu de la mine est évalué pour les sociétés de capitaux à une somme forfaitaire dont le montant est égal aux sommes distribuées sous forme de dividendes. Les dividendes représentant le produit de la mine et des industries annexes, il n'y a pas lieu de procéder à une imposition pour les bénéfices industriels et commerciaux.

Pour les autres exploitants, la redevance est établie d'après l'excédent des recettes sur les dépenses effectuées au cours de l'année précédant celle de l'imposition. Dans ce cas, l'impôt cédulaire doit porter sur le revenu total, déduction faite du revenu net qui a servi de base à la taxation des produits miniers.

§ 3. — *Revenus des valeurs et capitaux mobiliers.*

Les solutions adoptées pour les cas précédents s'appliquent également lorsque l'entreprise possède dans son portefeuille des valeurs mobilières. Titres de rentes étrangers, actions, obligations et en général toutes les valeurs dont les dividendes ou intérêts sont atteints par la loi du 29 juin 1872 sur l'impôt des revenus de valeurs et capitaux mobiliers ne peuvent entrer en ligne de compte pour le calcul du bénéfice imposable. Le commerçant doit défalquer de son bénéfice net les revenus provenant de ces divers capitaux.

A ces valeurs dont l'exemption de cédule commerciale se justifie par le désir d'éviter une double imposition,

il faut ajouter les revenus des titres de l'Etat français, bons de la Défense, emprunts et rentes exemptés d'impôt par les lois successives qui en ont autorisé les émissions. Le bénéfice de la loi est acquis à tous les contribuables commerçants ou non. L'instruction du 30 mars 1918 est formelle sur ces divers points.

Comme conséquence, la question de l'imposabilité des lofs attribués par voie de tirage aux actions et obligations ne se pose pas dans le champ d'application de la loi du 31 juillet 1917. La question a été résolue au point de vue de l'impôt général sur le revenu par l'arrêt du 28 janvier 1921 (1) dans le sens de la négative. Pour les bénéfices de guerre, la solution a été envisagée de façon différente. La Commission supérieure a tiré la conséquence logique du principe que tous les éléments engagés dans l'entreprise doivent entrer dans le calcul du bénéfice et par conséquent leurs produits sont passibles de la Contribution extraordinaire (2).

SECTION II

Les controverses relatives au bilan

§ 1. — *L'évaluation du stock.*

Lorsque l'exploitant devra établir son inventaire extra-comptable, il se trouvera en présence de marchandises qui auront rarement conservé depuis leur achat, la même valeur. En faisant abstraction de la dépréciation que les articles ont dû subir en vieillissant, les cours ont pu et ordinairement ont varié. Quelle évaluation

1. *G. Pal.*, 17 février 1921.

2. *B. D. G.*, 15 décembre 1917. *R. off.*, 243.

conviendra-t-il d'attribuer aux éléments du stock dans ce cas ? Faudra-t-il que le commerçant les porte à son inventaire pour leur prix de revient ? Doit-il se borner à considérer que leur valeur est fournie par le cours du jour ?

Les deux procédés ont trouvé des partisans convaincus. La raison en est que la question soulevée par l'évaluation du stock ne se pose pas seulement dans la comptabilité fiscale. Elle touche de près à l'application de la loi du 24 juillet 1867 qui réprime les distributions de dividendes fictifs dans les Sociétés anonymes. L'évaluation, selon que l'un ou l'autre des procédés est avantageux pour l'affaire laissera ou non apparaître des bénéfices et autorisera le Conseil d'Administration à distribuer des dividendes qui pourront n'être que fictifs.

Les partisans de l'évaluation au cours du jour font valoir un grand argument. L'inventaire, disent-ils, doit faire connaître la situation de l'entreprise à la date où le commerçant en l'établissant clôt son exercice. « L'actif doit être estimé, dit M. Wahl (1) d'après sa valeur au jour de l'inventaire ; c'est une règle évidente, parce que l'idée d'inventaire appelle l'idée d'établissement d'une situation actuelle. » Quand il s'agit d'évaluer les valeurs de bourse, tout le monde est d'accord pour reconnaître que, seul, le cours du jour est utilisable et non le prix d'achat (2). Pour les valeurs apportées, on doit procéder à l'estimation d'après la valeur actuelle si la valeur initiale a diminué (3). En vertu de ce principe, il faut également admettre que les objets composant l'actif soient estimés au cours du jour.

M. Vavasseur, dans la *Revue des Sociétés*, est d'avis

1. Note sous Cass. du 21 juillet 1898. S. 1901. I. 537.

2. Vavasseur, *Rev. des Sociétés*, 1883, p. 389.

3. Tr. Seine. 9 avril 1885. *Rev. des Sociétés*, 1885, p. 426.

que l'inventaire doit se faire aux prix des mercuriales qu'ils soient inférieurs ou supérieurs aux prix de revient.

Les partisans de la théorie du prix de revient tirent leurs meilleurs arguments des défauts de la théorie adverse.

Et d'abord, disent-ils, pour les marchandises qui ne sont pas cotées, comment connaître le cours du jour ? En outre, le prix du marché est chose excessivement instable : à quelques jours d'intervalle, un inventaire peut accuser un bénéfice ou une perte. Bien mieux, M. Batardon a montré que l'adoption de ce système peut avoir des conséquences inadmissibles. Un négociant qui n'aurait rien vendu en cours d'exercice, mais dont les marchandises auraient subi une augmentation de valeur, devrait à son bilan faire apparaître un bénéfice : « Peut-on admettre, dit cet auteur, qu'il y ait bénéfice alors qu'il n'a été rien vendu, qu'aucune transaction n'a été effectuée (1) ? »

Ces critiques sont assez justifiées pour que l'on soit amené à se demander si entre ces deux systèmes il n'y a pas place pour une autre solution. M. Batardon dont nous avons mentionné la critique de l'évaluation au cours du jour propose dans son ouvrage *l'Inventaire et le Bilan* d'inventorier, dans les entreprises industrielles et commerciales proprement dites, au prix de revient les marchandises cotées sauf dans le cas de baisse définitive où l'on adoptera le cours du jour. »

Se plaçant au même point de vue, M. Tchernoff (*Droit pénal financier*) conclut dans le même sens. Tous deux ont cependant une vue nette des difficultés soulevées par cette solution. Pour les dépréciations temporaires ou, pour parler plus correctement, pour tenir

1. Batardon, *l'Inventaire et le bilan*, p. 197.

compte des baisses de cours que rien dans les événements n'autorise à considérer comme définitives, quelle solution faudra-t-il adopter ? La société commerçante évaluera-t-elle au prix de revient, s'autorisant à distribuer des dividendes du fait que les cours peuvent reprendre une marche ascensionnelle et supporter un impôt sur un bénéfice qui est loin d'être réalisé ?

La réponse est pour eux affirmative. Cependant, ils font intervenir un compte spécial de provisions pour pertes éventuelles que la Société doit constituer dans les années prospères pour parer à l'éventualité douloureuse des années de pertes. Ce compte, véritable réservoir dont l'utilité est incontestable dans une entreprise bien conduite va malheureusement contre les décisions les plus formelles de la Commission supérieure des bénéfices de guerre qui refuse absolument de considérer comme déductibles les sommes mises en réserve par un commerçant en prévision des pertes simplement possibles (1). Nous aurons l'occasion de retrouver la question plus loin quand nous examinerons la situation fiscale qu'il y a lieu de faire aux sommes annuellement versées aux réserves, mais nous voyons dès maintenant à quels inconvénients se heurte la théorie du prix de revient avec son dérivatif du compte : « Provisions pour baisse éventuelle » en l'état actuel de la jurisprudence administrative.

Cette théorie repose d'ailleurs sur une conception de l'inventaire que nous ne croyons pas exacte. M. Bataillon lui conteste le but de connaître la situation actuelle de l'entreprise. « Ce but est peut-être celui de l'inventaire d'ouverture, de cession ou de liquidation, mais ce rôle ne peut être assigné à l'inventaire annuel d'une entreprise en cours d'exploitation. Le com-

1. Déc. Com. sup. B. D. G. , 27 oct. 1917. *R. off.*, n° 200.

merçant qui dresse son inventaire a en vue de connaître le résultat de l'exercice écoulé, c'est-à-dire le bénéfice ou la perte occasionnée par les transactions effectuées (1). »

Contre cette idée, un jugement du Tribunal de la Seine du 20 septembre 1884 (-) s'élève nettement en commentant l'article 9 du Code de commerce qui prévoit que le commerçant doit annuellement faire : « un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes actives et passives » ; « qu'ainsi, dit le jugement, un inventaire est un relevé complet sans lacune ni omission, un dénombrement détaillé article par article de tout élément soit d'actif soit de passif ; que tout doit être appelé, examiné, chiffré ; d'où deux conditions essentielles : l'exactitude scrupuleuse dans les énonciations, la sincérité dans les évaluations ; qu'elles seules permettent à l'inventaire de remplir le but voulu par la loi ».

Peut-on satisfaire à ces deux exigences : trouver un mode d'évaluation sincère des marchandises en stock, ne pas présenter un bénéfice qui ne pourrait qu'être aléatoire tant que la marchandise n'est pas écoulée ?

M. Rodolphe Rousseau, dans son *Traité pratique des Sociétés par actions* (3), estime que les marchandises doivent figurer à l'inventaire pour leur prix de revient, à moins que leur prix courant ne soit constaté par des mercuriales plus faibles auquel cas c'est au prix de la mercuriale que l'évaluation doit être faite.

M. Thaller partage cette opinion dans son *Traité élémentaire* : évaluation selon le cours si la valeur a subi une dépréciation et au prix de revient si la hausse est intervenue.

1. Batardon, *l'Inventaire et le bilan*, p. 197.

2. *Rev. des Sociétés*, 1884. p. 689 et 698.

3. 3^e éd., n° 1472.

Ce système évite les critiques que l'application stricte de l'une ou l'autre des deux théories provoquait. Il évite l'inconvénient de fournir un bilan bénéficiaire alors que les marchandises n'ont pas été écoulées. Ce profit ne doit s'appliquer qu'à l'exercice au cours duquel la réalisation a été opérée si toutefois elle doit l'être, « jusqu'alors ce bénéfice est hypothétique, aléatoire, et ne doit pas être acquis à l'année écoulée » (1).

D'autre part, le prix de revient appliqué aux marchandises dont le cours a faibli fausserait également les résultats. Même si la baisse n'a pas pour motif des changements définitifs dans l'économie des procédés de fabrication, dans la découverte de produits supérieurs et de prix inférieurs, on ne peut plus dire depuis la guerre de quelle amplitude peut être la durée d'une crise. La liquidation obligatoire avant la reprise du marché entraînerait une perte alors que l'exercice précédent accusait un gain.

Ce procédé mixte n'entame en rien les droits du fisc. Le bénéfice exact réalisé sur la marchandise apparaîtra à sa vente quelle que soit sa valeur à l'inventaire. Si nous admettons qu'une marchandise achetée 100 francs et inventoriée, par suite d'une baisse, à moitié prix, soit 50 francs, est revendue à l'exercice suivant pour 120 francs du fait de la reprise des cours, le bénéfice sera de 20 francs dont le fisc profitera dans tous les cas. Au bilan précédent, il y aura eu 50 fr. de moins aux résultats, mais l'année suivante, le profit sera de 70 francs. Le report du bénéfice n'empêchera pas son imposition, et en outre, au lieu d'atteindre un profit éventuel, l'impôt frappera un revenu vraiment réalisé.

Quant à l'inconvénient qui résulte du fait des mar-

1. Batardon, *les Sociétés commerciales*, 3^e éd., p. 232, seq.

chandises non cotées, le prix qui nous semble prêter le moins le flanc à la critique est celui de l'achat au cours du jour de l'inventaire.

Pour résumer, nous admettons la possibilité pour le contribuable d'évaluer son stock en faisant application du prix du marché ou du prix de revient selon que l'un ou l'autre est le plus faible. C'est un système honnête au point de vue de l'application de la loi de 1867 et prudent en ce qui concerne l'impôt cédulaire.

Aux Etats-Unis, le « Revenue act of 1921, Section 203 » prévoit pour le contribuable l'évaluation du stock pris dans son intégralité, soit au prix du marché, soit au prix de revient. En outre, lorsque l'une ou l'autre de ces deux méthodes a été adoptée, le changement de procédure doit être d'une année à l'autre autorisée par le Contrôleur. C'est une solution brutale qui ne se justifie pas. Rien d'ailleurs dans nos textes français ne pourrait autoriser l'Administration à obliger le commerçant à procéder de la sorte.

§ 12. — *Les prélèvements patronaux.*

L'instruction du 30 mars 1918, article 12, pose comme principe pour le contribuable exploitant seul, qu'il ne peut être question de retrancher des bénéfices imposables les prélèvements qu'il effectue pour la rémunération de son travail personnel ou comme dépenses de maison. Il ne peut davantage déduire du produit de son exploitation les sommes représentant l'intérêt des capitaux qu'il a engagés dans son affaire. C'est un point qui avait besoin d'être précisé, car les usages du commerce autorisent souvent l'exploitant à s'allouer des appointements et à considérer le capital placé dans l'entreprise comme une charge dont les intérêts doivent être servis avant toute répartition du bénéfice net.

M. Vigouroux avait, en 1908, défendu ce point de vue à la Chambre des députés (1) de façon assez habile : « Si vous pensez, disait-il, au chef d'une grande entreprise qui n'a qu'un travail de direction, de contrôle général, que redoutez-vous ? S'il s'attribue une rémunération, vous la retrouverez sous une autre forme à la cédule des traitements ou des salaires. Si vous considérez un petit chef d'entreprise qui travaille chez lui comme comptable ou à un autre titre, je ne sais pas ce qui vous arrête pour faire la déduction que je propose. » Le seul fait de rechercher pour le commerçant une imposition d'après le bénéfice net semblait pour M. Vigouroux amener comme conséquence logique la déduction des sommes portées en rémunération de son travail par le chef d'entreprise.

M. Renoult, rapporteur du projet de loi, faisait valoir contre cette argumentation que si l'on admettait ces déductions, la cédule commerciale pouvait, pour un grand nombre d'exploitations de faible importance, n'avoir pas de raison d'être. En outre, il faisait ressortir que le bénéfice commercial composé de revenus du travail et de revenus du capital ne supportait ni le taux des premiers ni celui des seconds, mais un taux d'imposition intermédiaire.

Ce sont les mêmes arguments que l'instruction du 30 mars 1918 indique pour repousser les prétentions des imposables : « Le législateur, dit ce texte, a entendu assujettir à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'ensemble des profits que le contribuable retire de sa profession et qui proviennent de la mise en valeur de ses capitaux, de son activité personnelle et du résultat de ses spéculations. C'est précisément à cause du caractère mixte de ces profits que la loi leur applique

1. Séance Chambre, 29 juin 1908, p. 1417.

un taux d'impôt (8 0/0), intermédiaire entre celui qui frappe les revenus de capitaux (10 0/0) et celui qui atteint les revenus du travail (6 0/0). »

Le fait lui-même de considérer la rémunération du travail de l'exploitant et l'intérêt des capitaux qu'il a investis dans son entreprise comme une partie des bénéfices, paraît d'ailleurs absolument normal. Ils constituent deux des éléments essentiels du revenu professionnel. En poussant trop loin la distribution des revenus dans le cloisonnement des cédules, on serait contraint de supprimer presque totalement les cédules à caractère mixte.

La jurisprudence administrative a d'ailleurs affirmé très nettement le principe que le travail patronal, ainsi que l'intérêt du capital personnel, ne peuvent trouver leur rémunération que dans le bénéfice de l'entreprise (1). La discussion soulevée au Sénat par le projet de loi confirme nettement ces principes (2).

Mais si la loi frappe ainsi le commerçant lui-même, on ne saurait étendre cette mesure aux membres de sa famille, par exemple à sa femme et à son enfant, « toutes les fois qu'un emploi véritable sera effectivement occupé, alors qu'à leur défaut il devrait être occupé par une autre personne ». M. Caillaux, en affirmant cette théorie, ajoutait même que si le salaire n'était pas versé, il y aurait lieu de déduire une somme représentative du montant des bénéfices (3).

Ces affirmations ont été perdues de vue par la Commission supérieure des bénéfices de guerre. Une décision du 26 février 1917 (4) déboutait de sa demande

1. Décisions, 27 avril 1917 et 12 mai 1917. Commission supérieure des bénéfices de guerre.

2. Séance. Sénat, 16 novembre 1916, p. 332-333-70.

3. Chambre, 29 juin 1908. *Journ. off.*, p. 1261.

4. *Rec. off.*, n° 8.

un contribuable, « considérant qu'il n'y avait pas lieu de déduire le salaire d'une fille qui vivait en commun avec l'exploitante, sa mère, attendu que celle-ci ne justifiait d'aucune convention s'engageant à rémunérer sa fille et qu'elle ne faisait pas mention dans ses livres de commerce ». Les différentes décisions rendues sur ce point semblent être basées sur ce criterium : l'exploitant et le salarié vivent-ils ou non en commun ? La rémunération servie ne sert-elle pas à l'entretien du même foyer ? C'est une base arbitraire que l'on ne peut justifier juridiquement. Rien dans la loi ne peut pousser à établir une telle distinction.

Le Conseil d'Etat, par des arrêts des 30 mai 1919 et 7 août 1920 (1) a admis la déductibilité des appointements alloués à la femme et aux enfants dans la mesure où les sommes ainsi versées représentent un travail effectif fourni par celui qui les reçoit. Elles constituent véritablement une charge de l'entreprise. Il suffit que les attributaires ne puissent pas par leur situation de fait être considérés comme associés.

Le principe posé par l'Administration pour le contribuable exploitant seul son affaire « trouve encore, dit l'instruction, son application lorsque plusieurs contribuables exercent une profession en société (société en nom collectif, en commandite simple ou par actions) : les intérêts des apports des associés (gérants ou commanditaires) de même que les appointements qui peuvent leur être alloués en vertu du pacte social, doivent rester compris dans le bénéfice servant de base à l'impôt dû par la Société ».

Il ne semble pas que cette opinion puisse être discutée en ce qui concerne les sociétés en nom collectif. On ne pourrait opposer aux prétentions de l'Administra-

1. D. P. 1920. 3. 33 et 41.

tion aucun argument sérieux. Un arrêt du Conseil d'Etat a validé une décision de la Commission supérieure des bénéfices de guerre en ce qui concerne les intérêts des apports des associés, « considérant que c'est par une juste application de la loi que cette Commission a décidé que les intérêts des apports devaient être regardés comme des bénéfices passibles de l'impôt, bien que ces fonds aient toujours figuré dans les frais généraux de l'entreprise ».

Faut-il étendre ces décisions aux Sociétés en commandite ? M. le ministre des Finances, répondant à une question écrite de M. Villard, député (1), dit : « Si le gérant est un associé commandité, les rétributions qui lui sont allouées tant à titre de traitement fixe qu'à titre de tantièmes doivent être considérés comme un élément du bénéfice net de la Société et en conséquence soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; mais, dans ce cas, le gérant étant un véritable exploitant, ne peut pas plus qu'un commerçant seul en titre dans sa maison, être redevable de l'impôt sur les traitements et salaires pour les sommes qu'il reçoit en rémunération de sa gestion. Si, au contraire, le gérant n'est qu'un simple employé, les allocations qui lui sont attribuées sous quelque forme que ce soit, doivent être exclues en tant que charges de l'entreprise, des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais alors l'intéressé est lui-même passible de l'impôt sur les traitements et salaires. »

Nous ne croyons pas, comme semble l'indiquer M. Beson (2), que cette réponse puisse conduire à défalquer dans le cas où le gérant est un associé commandité les sommes qui représentent effectivement le travail fourni.

1. *Journ. off.*, 30 mars 1918, p. 979.

2. *Traité pratique de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires*, p. 239.

Le commentaire que donne de ce texte cet auteur dépasse, d'après nous, la pensée du ministre. Les tantièmes et appointements du gérant sont imposés à la cédule des salaires, « s'il peut être réputé simple employé, lié par un contrat de louage de services ». La réponse écrite ne laisse pas le champ libre à l'appréciation. Le gérant associé, commandité, est rémunéré par le bénéfice réalisé. Le salaire du gérant n'est admis à ce titre par l'Administration que dans les cas assez rares en pratique où le gérant est un tiers non associé.

Cette question de texte mise à part, nous sommes tentés de croire avec M. Besson que la question doit surtout être envisagée dans les faits et non pas « sur le terrain du droit pur ».

A mesure que l'on s'éloigne de l'exploitation de l'entreprise par un seul individu pour rejoindre l'entreprise à forme anonyme, on est contraint de reconnaître que de plus en plus le travail de direction affecte un aspect de louage de services. La disproportion entre les bénéfices réalisés et les sommes perçues par ceux qui sont les plus gros artisans du résultat, écarte l'idée de distribution des bénéfices au sens strict du mot.

La Commission supérieure des bénéfices de guerre a admis la déduction des sommes ainsi portées aux traitements et salaires lorsque le pourcentage des tantièmes distribués était minime par rapport au montant global des bénéfices (1), « considérant que ces prélèvements sont indépendants des attributions réservées aux gérants dans la répartition des bénéfices en leur qualité d'associés en nom dans l'entreprise et qu'en l'espèce les allocations qui atteignent un taux de 20 0/0, peuvent être considérés comme constituant à leur profit un supplément de rémunération ».

1. Décision, 22 juin 1917. *Rec. off.*, n° 67.

Le 4 avril 1917, la Commission supérieure avait repoussé une demande de même nature (1), en constatant que le pourcentage du gérant dans les bénéfices en plus du traitement fixe atteignant 25 0/0, on ne pouvait regarder les sommes ainsi distribuées comme des salaires. Cette décision et celles qui ont suivi sur la matière ont toujours pris souci de montrer l'importance des rétributions allouées.

Il semble qu'on puisse tirer de ces jugements une règle autorisant la déduction des traitements et tantièmes alloués aux gérants des sociétés en commandite dans la mesure où ils représentent un travail effectivement fourni. La Commission supérieure admet parfaitement cette idée et transporte tous les cas qui lui sont soumis sur le terrain des faits, se rendant juge de l'appréciation à donner aux allocations distribuées.

Nous ne voulons pas voir dans ces solutions l'application des principes juridiques nettement établis. D'aucuns ont voulu y trouver une règle dérivée de la distinction entre la société personne morale et les associés qui la composent. M. Besson, après M. Baudry-Lacantinerie, estime que le pacte social peut prévoir l'attribution de traitements aux associés. Les conséquences d'une telle théorie seraient une atteinte directe aux droits du trésor en ce qui concerne les sociétés en nom collectif. Tous les exploitants isolés envisageraient des associations dans le seul but d'éviter pour la plus grande partie de leurs bénéfices le taux de 8 0/0.

Si nous sommes entrés dans cette voie pour le gérant de la Société en commandite, c'est que sa situation nous paraît à beaucoup d'égards assimilable à celle des directeurs de sociétés anonymes : à l'inconvénient particulier de faire fonctionner l'exploitation pour n'en

1, B. D. G. R. *off.*, n° 54.

tirer qu'un profit minime, la loi peut accorder la faveur de ne frapper ces sommes que modérément comme tous les revenus du travail.

En ce qui concerne les directeurs et administrateurs de sociétés anonymes, les tantièmes qui leur sont alloués, ont fait l'objet de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1911. La loi du 29 juin 1872 frappant les revenus de valeurs et capitaux mobiliers n'atteignait que les dividendes distribués aux actionnaires. Elle laissait échapper des sommes parfois considérables, qui étaient servies à des personnes dont le travail effectif était fort peu important. M. Bienvenu-Martin, rapporteur général au Sénat, faisait remarquer que l'on ne pouvait prétendre que les tantièmes distribués aux membres des Conseils d'Administration étaient des salaires. Leur unique travail consiste à se réunir une fois par semaine et souvent une fois par mois. Leur utilité dans la Société se manifeste surtout par les réactions dont ils jouissent, la notoriété qu'ils ont, leur fonction sociale. « Cet ensemble d'avantages vient donner du crédit, de la force à la Société; c'est une sorte d'apport particulier qui en résulte. On a trouvé juste de la rémunérer par une part de bénéfices comme le capital » (1). Il y avait donc lieu de l'imposer comme telle.

M. Gueurey, lors de la discussion, admettait cependant que les traitements fixes, jetons de présence et autres participations alloués aux administrateurs, chargés de fonctions spéciales, étaient en dehors du cadre de la loi. Le législateur ne voulait en aucune façon atteindre en premier lieu les directeurs techniques qui avaient dans l'organisme social un rôle prépondérant et bien déterminé; en second lieu les administrateurs délégués qui étaient souvent obligés de consacrer tout leur temps à la marche des affaires.

1. Séancé. Sénat, 6 juillet 1901, *Journ. off.*, 1161 et 1162.

Là aussi, la question se pose en fait. Les sommes distribuées représentent-elles effectivement la récompense due à un travail fourni ? Si oui, la déduction s'impose. Si leur importance résiste à toute idée de salaire, il y a lieu de réintégrer dans le bénéfice imposable la portion qui dépasse la rémunération normale.

L'Administration n'a pas complètement admis cette théorie. Si elle autorise la déduction des traitements alloués aux directeurs techniques, elle la repousse au cas où ces directeurs sont, en même temps membres du Conseil d'Administration.

C'est une opinion insoutenable et que la Commission supérieure des bénéfices de guerre a refusé d'adopter dans une décision du 22 février 1918 (1) : « Considérant, dit-elle, que le sieur B..., directeur technique, et le sieur F..., administrateur délégué, doivent être regardés eu égard à leur situation dans la Société... non comme les maîtres de l'entreprise, mais comme investis d'une fonction spéciale par la volonté et dans l'intérêt des actionnaires; considérant que les sieurs B... et F... ont droit à raison des fonctions spéciales qu'ils remplissent en dehors de leurs obligations comme associés à une rémunération forfaitaire qui peut comprendre un élément fixe et un élément variable, que toutefois, pour constituer une charge, la dite rémunération envisagée dans son ensemble doit conserver par son importance et sa qualité le caractère d'un salaire... etc... »

En revanche et par application des mêmes idées, la Commission a refusé de considérer les tantièmes distribués aux membres des Conseils d'Administration, en cette qualité, comme des salaires. Elle a obéi à l'esprit de la loi de 1911 et nous ne croyons pas qu'il y ait lieu de porter atteinte à ce texte en notre matière. M. Sirey, après étude de la question, ne trouve en

1. *Rec. off.*, n° 325.

faveur des membres du Conseil d'Administration que des arguments d'ordre sentimental (1).

Pour l'intérêt des capitaux engagés, nous avons vu que chez le commerçant travaillant seul, la question était résolue par l'imposabilité de ces revenus au titre des bénéfices industriels et commerciaux. Dans le cas où l'exploitation est organisée par une Société, la solution ne peut faire de doute : le capital social trouve son intérêt dans les bénéfices. Que les fonds de la Société soient apportés par des associés en nom ou de simples commanditaires, le Conseil d'Etat a décidé que du fait qu'ils supportent les uns et les autres « les aléas de l'exploitation », leur revenu ne peut être qu'une part du résultat de l'exercice. Cependant, cette solution ne s'applique qu'au capital social, aux apports faits par les associés.

Dans le cas où un des associés aurait déposé dans la caisse de l'entreprise des sommes en compte courant, dont il se réserve la libre disposition, qu'il n'a pas l'intention d'investir dans l'affaire, les intérêts de ce compte ne peuvent être rangés parmi les bénéfices. Ils ont le caractère d'une charge sociale que les frais généraux de l'exploitation doivent subir. Si, au contraire, les sommes ne peuvent, soit par suite du pacte initial, soit par le fait de conventions ultérieures, être retirées qu'avec l'assentiment des co-associés, elles peuvent à juste titre être considérées comme un apport ultérieur, une augmentation du capital social et les revenus feront partie des bénéfices imposables au même titre que les intérêts du capital initial.

La Commission supérieure des bénéfices de guerre a sanctionné ces principes dans diverses décisions, notamment le 24 novembre 1917 (2).

1. *Rev. des Sociétés*, 1908.

2. *Rec. off.*, 240.

Dans les Sociétés anonymes, on a longuement discuté afin de savoir si le capital social pouvait être productif d'intérêts en dehors de tout bénéfice à répartir. Souvent, les statuts portent que les actions rapporteront intérêts à un taux déterminé même en l'absence de bénéfices. Se basant sur le fait que la Cour de cassation a validé de telles clauses (1), on a voulu voir dans ces distributions d'intérêts une charge sociale à déduire du bénéfice total.

En vertu du principe que nous avons posé, une telle solution n'est pas admissible. Le capital individuel, comme le capital social, ne peut trouver sa rémunération que dans les bénéfices de l'entreprise. M. Rodolphe Rousseau (2) estime qu'une telle clause est inacceptable parce qu'elle autorise l'associé à retirer indirectement une partie de sa mise en violation de la loi. Il est évident que la soustraction d'une somme quelconque de l'actif en l'absence de bénéfices se résout en un retrait d'apport. M. Batardon repousse également cette idée pour les mêmes motifs. Malgré l'opinion de M. Guénée sous Cassation (3), quel que soit le caractère que les statuts attribuent à une rémunération du capital, vis-à-vis du fisc, ce caractère ne peut être changé par des conventions qui peuvent lier les co-associés entre eux ou vis-à-vis des tiers, mais ne saurait changer la nature même du revenu. Il serait trop facile d'éluder la taxation si un contribuable pouvait se créer un titre à lui-même pour s'exempter de ses obligations fiscales.

§ 3. — *Réserves et Provisions.*

Si nous voulions nous en tenir aux théories adminis-

1. Cass., 15 nov. 1910. D. P. 1912. I. 97, *Rev. Sociétés*, 1911, p. 52.

2. *Traité des Sociétés*, n° 1434.

3. D. P. 1903. I. 169.

tratives, la situation des réserves serait liquidée par l'instruction du 30 mars 1918 de façon un peu cavalière : « Généralement le bénéfice net n'est pas intégralement prélevé ni distribué par les exploitants, et pour partie il est mis en réserve (réserve légale, réserve statutaire, réserve extraordinaire ou facultative, avec ou sans affectation spéciale). Bien que non immédiatement disponibles, les réserves, sous quelque dénomination qu'elles soient présentées, n'en demeurent pas moins des bénéfices réalisés au cours de l'exercice et doivent rester incorporées dans le bénéfice imposable (1). »

Avant d'admettre cette règle assez rigoureuse, il faudrait établir que les réserves ne sont pas autre chose que des bénéfices dont la répartition a été différée. Si ce point était acquis, la thèse de l'Administration serait logique et l'imposabilité au titre des bénéfices industriels et commerciaux des sommes portées à ces postes paraîtrait admissible.

En est-il ainsi en réalité ? La constitution des réserves ne peut-elle être obtenue que par ce procédé ? M. Bataillon (2) considère qu'elles sont alimentées par deux sources principales :

1^o Quand une société constatant la présence de bénéfices en fin d'exercice décide d'en mettre une fraction de côté dans un but de prévoyance.

2^o Quand une société émet des obligations ou des actions au-dessus du pair. La prime dont elle bénéficie vient augmenter la part des actionnaires, mais n'est pas distribuée sous forme de dividendes. Elle est mise en réserve.

Cette seule distinction à l'origine nous oblige à faire le départ dans les sommes réservées, entre celles qui

1. Instruction, 30 mars 1918, art. 27.

2. Bataillon, *l'Inventaire et le Bilan*.

proviennent des bénéfices et celles qui sont le résultat des primes, car si l'Administration peut soutenir avec une certaine apparence de logique l'imposabilité des premières, elle a renoncé depuis quelque temps à soutenir la taxation des profits résultant des émissions d'actions et d'obligations. Notamment en ce qui concerne les primes d'émission d'actions, la Commission supérieure des bénéfices de guerre a nettement fixé qu'elles ne constituaient pas un produit de l'exploitation et ne pouvaient de ce fait être considérées comme un bénéfice. « Considérant que la prime doit être regardée comme représentant, en cas d'augmentation du capital, non un bénéfice, mais la somme totale qu'il a été nécessaire de verser avec le montant nominal de l'action pour devenir associé et participer avec et comme les anciennes actions à la répartition du bénéfice et de l'actif social et comme constituant un supplément d'apport (1). » Dans une réponse à M. Tranchand, député, le ministre des Finances a étendu cette interprétation à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (2).

En dehors de cette première remarque, nous ne croyons pas pouvoir suivre la méthode fixée par l'instruction administrative et nous devons nous demander s'il n'y a pas lieu de distinguer parmi les réserves, celles qui sont obligatoires et celles qui sont simplement facultatives. Plus clairement, n'y a-t-il pas lieu de faire une situation spéciale à la réserve légale ?

Il ne semble pas douteux que la loi l'ait créée dans un but de protection des tiers et non pas dans l'intérêt de la Société. Elle constitue une sorte de garantie supplémentaire que les créanciers de la personne morale auront à leur disposition, lorsque le capital nominal sera

1. Décision, 31 janvier 1919. *R. off.*, n° 343.

2. *J. off.*, 7 février 1922, n° 11667.

insuffisant au jour de la liquidation. Ces sommes, si nous nous en tenons à l'opinion courante, sont indisponibles. La majorité des auteurs incline à croire que le fonds de réserve légale ne peut être utilisé, par exemple, dans le but de régulariser les résultats des mauvaises années (1). Il ne s'agit pas ici d'un fonds de prévoyance mais d'un fonds de garantie. M. Lecouturier (2) estime que la réserve légale peut être utilisée à la seule condition que l'emploi n'en ait pas été fait avec l'intention de frauder les tiers. Si on admettait ce principe, la réserve légale n'aurait plus aucune raison d'être, sinon que de servir de doublure aux réserves ordinaires. La limitation constituée par l'intention frauduleuse est notoirement insuffisante à protéger les créanciers de la Société qui ont un droit acquis sur le fonds de réserve légale. On ne comprendrait pas que la loi ordonne la création de ces réserves, si leur utilisation est possible au gré du Conseil d'Administration.

Ces sommes étant indisponibles, peut-on concevoir que le fisc les taxe à titre de revenus? Nous ne pensons pas que la loi de 1917 leur soit applicable. Pour que le revenu soit imposable, il est indispensable qu'il ait été mis à la disposition du bénéficiaire, qu'il s'agisse d'un individu ou d'une personne morale. Ici, c'est la loi qui en retire la libre disposition à l'intéressé, qui l'oblige en quelque sorte à capitaliser une partie des bénéfices réalisés : l'impôt ne nous paraît pas pouvoir porter sur ces sommes.

Nous ne pousserons pas plus loin, avec quelques auteurs, dans l'idée d'exempter les réserves statutaires ou extraordinaires; il dépend uniquement du bon vouloir ou de l'esprit de sagesse des associés de créer ou

1. Thaller, *Traité de Droit commercial*, n° 660.

2. Lecouturier, *Manuel des Sociétés anonymes*, n° 102.

de ne pas créer ces postes comptables. M. Ratheaux dans la *Revue des Sociétés* (1), étudiant les réserves des sociétés en commandite et en nom collectif, conclut à la non-imposabilité. Son argumentation repose sur une idée particulière des fruits en matières commerciales : les bénéfices ne deviennent des fruits, c'est-à-dire des revenus, que lorsqu'une décision de la Société en ordonne la distribution et lui imprime par là même le caractère de dividendes (2). Un arrêt de la Chambre des Requêtes du 23 février 1881 (3), rendu en matière d'usufruit, a décidé que les dividendes ou parts de bénéfices à percevoir dans les sociétés commerciales, comme les bénéfices d'un fonds de commerce ou d'un établissement industriel, sont des fruits civils qui sont acquis à l'usufruitier, mais il n'a droit à ces produits que lorsque, d'après leur destination, ils doivent être détachés du capital, et non lorsqu'ils doivent y être joints pour l'accroître.

Peut-être ce point de vue est-il exact en ce qui concerne les revenus de l'usufruitier lui-même. Nous ne songeons pas à l'imposer sur d'autres sommes que les dividendes perçus ; mais en ce qui concerne la Société elle-même, le texte ne peut pas s'appliquer. Le revenu a existé, la volonté sociale l'a capitalisé. Admettre la non-imposition serait croire avec M. Simon (4) que le bénéfice c'est tout « ce qu'on peut gaspiller, jeter par les fenêtres sans mettre aucunement en danger l'industrie ».

M. Labouchère, commissaire du Gouvernement, déclarait dans une affaire soumise au Conseil d'Etat le

1. *Rev. de Sociétés*, février 1922.

2. Conf. Pic, *Sociétés commerciales*, tome II, n° 1194.

3. *Req.*, 23.2.81. D. P. 81.1.315.

4. S. Chambre des Députés, 22 juin 1908 *J. off.*, p. 1420.

28 janvier 1901 (1) : « Nous nous élevons *a priori* contre la théorie qui voudrait qu'un revenu échappât à l'impôt du fait qu'il n'a pas été immédiatement réparti, qu'il a été mis en réserve, qu'il a été capitalisé comme on a accoutumé de dire en matière bancaire. C'est à tort qu'on soutient qu'un débiteur, une société, un établissement financier transforment les fonds qui auraient pu être distribués en les capitalisant... Si on admettait cette règle générale, l'application de l'impôt sur le revenu deviendrait une utopie, car il suffirait à une société de mettre soigneusement en réserve la majeure partie de ses bénéfices et de les distribuer après un certain laps de temps sous une forme ou sous une autre leur donnant l'apparence d'une répartition de capital. »

Nous ne pouvons que nous rallier pleinement à cet avis. Tous les bénéfices qui pourraient être distribués si la volonté des associés n'y mettait un frein sont imposables, mais aussi ces revenus seulement sont passibles de l'impôt et cela met complètement à part les sommes affectées à la réserve légale. Toutes les sommes économisées dans le but de donner une plus grande extension à l'entreprise, pour améliorer les installations, pour pouvoir distribuer des dividendes les années où les bénéfices sont modiques, ne peuvent bénéficier d'un traitement égal.

M. Besson, qui incline favorablement à admettre la non-imposabilité des réserves statutaires, fait valoir des arguments tirés des décisions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre. Cependant, cet auteur reconnaît que la Commission n'a admis la déduction des sommes réservées qu'en vertu de l'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916, qui se réfère aux *règles antérieures* de l'entreprise. Dans un grand nombre de décisions,

1. D. P., 1921, 2 9.21.

ce tribunal a repoussé la déduction des réserves parce qu'il n'était pas établi qu'elles avaient effectivement pour but de parer à une dépréciation actuelle de certains éléments de l'actif.

On a souvent assimilé aux réserves les comptes de provisions alimentés par des sommes que le commerçant déduit de ses bénéfices en prévision d'une perte « que rien n'autorise à considérer comme certaine et susceptible de motiver un amortissement, mais que des événements en cours suffisent pourtant à faire tenir pour probable » (1).

Quelle portée faut-il donner à ce document ? Dans l'esprit de l'Administration, il faut entendre que les sommes ainsi isolées n'ont pas pour but de parer à des pertes « simplement éventuelles ». Il faut que, pour des créances, des marchandises bien précisées, le commerçant prévoie une baisse, une dépréciation qui se justifie par la qualité du débiteur, la chute des cours. Ce sont des rubriques qui ne peuvent pas présenter un caractère de généralité. L'exploitant ne saurait, en envisageant l'ampleur de ses affaires et le nombre ordinaire de créances insoldées, prévoir un chiffre global et forfaitaire de « provisions pour créances douteuses ». Il doit spécifier les créances qui, selon lui, seront en tout ou partie irrécouvrables et dans la mesure où la chose est possible, évaluer la perte qui en résultera. Pour les denrées et marchandises, il devra, eu égard à l'offre sur le marché, envisager la perte qui incombera à tel ou tel produit, sans qu'il puisse, dès l'ouverture de ses livres, créer une provision pour dépréciation possible du stock. Présentant un caractère de généralisation, la provision ne serait plus qu'une réserve déguisée et à ce titre imposable au cours de l'exercice où elle a été prélevée.

1. Instruction, 30 mars 1918, art. 22.

Cette théorie, qui semble bien assise, a eu à subir deux échecs devant la Commission supérieure des bénéfices de guerre. Le 23 juin 1917 (1), il a été admis qu'un commerçant pouvait déduire de son bénéfice pour le calcul de l'impôt la provision annuellement réservée « à la garantie contre le risque d'incendie de ses usines et magasins », malgré l'avis de la Commission du premier degré qui ne voyait là qu'« une provision destinée à faire face à des risques éventuels ». Cette même idée que le commerçant pouvait devenir son propre assureur et déduire de ses bénéfices le montant des sommes qu'il aurait dû verser à une société d'assurances, a été encore sanctionnée dans une décision du 8 octobre 1920 (2) où la Commission supérieure dit en termes fort nets que la Société requérante avait le droit de déduire une certaine somme pour la *perte éventuelle* du navire dont elle était propriétaire et la porter à un compte spécial de provisions.

Si l'on devait pousser ce principe dans ses conséquences logiques et permettre au commerçant de devenir son propre assureur pour tous les risques éventuels qu'il peut courir dans son exploitation, on serait amené à considérer toutes les réserves de prévoyance comme non imposables.

On ne voit pas d'ailleurs pourquoi la part de bénéfice inhérente aux risques subis ne serait pas soumise à la taxation. Ce serait restreindre vraiment trop la notion du bénéfice imposable. Le risque subi est rémunéré par le bénéfice : il est un élément créateur du profit.

§ 4. — Amortissements.

Si les textes administratifs ont entendu restreindre le

1. *Rec. off.*, n° 321.

2. *Rec. off.*, n° 365.

droit des contribuables en ce qui concerne les sommes déductibles au titre des réserves et des provisions, par contre le principe de l'amortissement de la dépréciations des éléments de l'actif a été formellement consacré par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917... « Sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie et de commerce... etc. »

En matière comptable, le terme d'amortissement est employé en deux sens différents. En premier lieu, il sert à désigner le remboursement progressif d'une dette; en second lieu il s'applique à « l'opération qui constate la dépréciation d'une valeur » (1).

L'article 4 de la loi n'a certainement pas eu en vue les amortissements au premier sens du mot. Rembourser une dette, c'est augmenter son capital. Le proverbe garde ici toute sa signification qui veut que celui qui paye ses dettes s'enrichisse. Il n'y a aucune matière à déduction pour le commerçant qui rembourse annuellement les billets de fonds signés pour l'achat de son commerce.

Dans le deuxième sens, il n'y a lieu d'envisager l'amortissement que pour les valeurs immobilisées de l'entreprise. En effet, si la dépréciation atteint une créance, le meilleur amortissement que l'on puisse effectuer, c'est de la porter au débit du compte pertes et profits pour la fraction de son montant dont l'insolvabilité est constatée. Si ce sont les marchandises qui ont subi une perte, il suffit d'en faire supporter le poids au stock à l'inventaire.

Pour les immobilisations, on calcule annuellement la

1. Batardon, *l'Inventaire et le Bilan*.

somme dont on doit créditer les valeurs, afin que le total des amortissements effectués permette, lorsque la valeur devient inutilisable, son remplacement immédiat. Quel procédé adoptera-t-on pour amortir ? Les spécialistes de la comptabilité ont envisagé trois systèmes d'amortissements : croissants, décroissants et constants. La loi n'a rien voulu préciser. Il semble même que le législateur estime que l'on doit laisser cette appréciation au commerçant. Celui-ci pourrait, selon les résultats acquis, amortir plus ou moins vite les valeurs sujettes à dépréciation.

A la suite de l'application de la loi du 1^{er} juillet 1916 sur les bénéfices de guerre, le ministre des Finances avait proposé à la Chambre, qui l'avait adopté, un texte interprétatif : « Les sommes réservées aux amortissements, disait le projet, sont les sommes correspondant réellement à la diminution de valeur ou l'usure qui s'est produite pendant la période sur laquelle porte le calcul de l'impôt. » Cette interprétation a été repoussée au Sénat sur l'intervention de M. Touron. Actuellement, il est admis que le commerçant a toute latitude pour apprécier le procédé d'amortissement qui lui convient.

M. Batardon voit dans les éléments immobilisés trois groupes distincts de valeurs : le premier groupe entraînerait toujours des amortissements ; le deuxième groupe ne le prévoirait que dans des cas exceptionnels et enfin le troisième comporterait des valeurs insusceptibles d'amortissement.

Dans les premiers, on trouve les frais de premier établissement, les brevets, le matériel, le mobilier, les immeubles et les concessions qui ont été accordées à l'entreprise à charge par elle de laisser en fin de concession les travaux et améliorations en l'état au concédant.

Parmi les seconds, il faut classer le fonds de commerce

qui, sauf des circonstances particulières, n'a pas lieu d'être amorti. Le dernier groupe englobe les terrains dont la dépréciation est nulle avec le temps.

Les usages commerciaux autorisent la déduction des frais de premier établissement soit en une fois, soit en plusieurs exercices. Une décision de la Commission supérieure a admis ce point de vue : « Considérant que ces frais correspondent à une dépense réellement effectuée par la Société et que rien ne s'oppose à ce qu'ils soient amortis dans le bilan d'une seule année, si le Conseil d'Administration, faisant usage des pouvoirs à lui conférés par les statuts, n'a pas cru devoir répartir sur plusieurs exercices l'amortissement des dits frais (1). »

Les brevets qui, au bout d'un certain nombre d'années, tombent dans le domaine public, doivent être amortis avant l'expiration de ce délai. De même pour les concessions. M. Ribot avait, en 1908, appelé l'attention du ministre des Finances sur les remboursements d'obligations effectués par les Compagnies de Chemins de fer. Il est évident que la Compagnie concessionnaire, dont l'actif va retomber dans les mains de l'Etat, doit pouvoir légitimement prélever une partie annuelle de ses bénéfices pour s'indemniser du capital dont elle va faire abandon. Sauf dans des cas de cette espèce où, comme dit M. Batardon, l'amortissement financier des actions et obligations fait fonction d'amortissement comptable, il n'y a pas lieu de s'écarter de la règle posée par l'Administration en ce qui concerne les amortissements d'actions et d'obligations qui rentrent dans la notion d'amortissement au sens premier que nous avons donné à ce terme.

En ce qui concerne le fonds de commerce, la règle générale écartera l'amortissement si l'entreprise est pros-

1. Décision du 30 novembre 1917, *Rec. off.*, n° 210.

père. Cependant, il y aura toujours lieu d'examiner si des circonstances exceptionnelles ne sont pas justificatives de l'idée de dépréciation. Ainsi, une maison dont les affaires vont en progressant, mais dont le local arrive à fin de bail sans espoir de voir renouveler le contrat de location, aurait à pratiquer un amortissement justifié.

Le montant de l'amortissement, ainsi que le taux qui doit le répartir dans chaque année comptable, sont des points de fait que chaque affaire remet en discussion. Différents spécialistes avaient émis l'idée d'établir un pourcentage déterminé pour les immeubles, un autre pour le matériel et ainsi de suite. L'amortissement ne peut pas obéir à des règles fixes : il est fonction des circonstances et des entreprises. Nous n'en voulons pour preuve que la discussion à la Chambre le 22 juin 1908 (1). M. Aymard, parlant de l'industrie métallurgique, disait : « On est souvent obligé d'amortir du premier coup les millions qu'on a dépensés parce que l'année suivante, si une nouvelle découverte se produit, les dépenses antérieures, même les plus récentes, qu'on a faites, peuvent être inutiles. » M. le Président de la Commission se ralliait d'ailleurs à cette thèse en accordant « tous les amortissements d'outillage à la condition bien entendu qu'on puisse discuter ».

La Commission supérieure a toujours admis ces principes, autorisant les déductions portées par les contribuables sous cette rubrique, sauf à fournir des explications dans le cas où les amortissements présenteraient un caractère d'exagération évident. L'Administration a adopté la même attitude en ce qui concerne la base des bénéfices industriels et commerciaux. La discussion ne peut porter que sur des points de faits susceptibles de varier non seulement avec chaque espèce d'entreprise, mais avec chaque exploitation particulière.

1. *J. off.*, p. 1319.

CHAPITRE IV

Le bénéfice imposable d'après le chiffre d'affaires

Si l'on compare des exploitations de même nature, des commerces identiques, on constate que pour des recettes du même ordre, les frais généraux sont à peu près égaux. Le loyer commercial, les assurances, les frais de personnel s'équilibrent sensiblement. Quand la vente augmente, ces charges ont des tendances à s'élever d'une façon proportionnelle, accusant un rapport à peu près constant entre le chiffre d'affaires réalisé et le bénéfice net obtenu. Ce phénomène d'uniformisation est une conséquence directe de l'égalsation des prix du marché et de la tendance vers le prix de revient minimum par suite de la concurrence.

Cependant, les économistes nous ont appris que les lois en économie politique ne pouvaient avoir une portée absolue qu'en faisant abstraction des individualités. Elles supposent toujours l'existence d'êtres uniquement soucieux de leurs intérêts, bâtis sur le modèle de l'*homo œconomicus*. Dès que l'on sort du domaine de la généralisation pour envisager les espèces, on est obligé de convenir que cette similitude absolue, ce rapport constant, ne sont qu'apparents, et se présentent tout au

moins rarement dans la pratique. Un commerçant plus actif qu'un autre réalisera un profit supérieur à celui d'un concurrent sur une même marchandise achetée quelquefois au même prix. La réputation d'un établissement permettra à l'exploitant d'offrir à ses clients la même denrée à un prix majoré par le fait même que la marque en est connue du public. Un négociant peut par ailleurs augmenter ses frais généraux en s'adjoignant un gérant, alors que son concurrent exploitera son entreprise personnellement. Les pertes que peuvent subir les stocks du fait de vols, de déchets, seront particulières et uniquement supportées par le commerçant qui les a subies sans qu'aucune répercussion se ressente sur le marché.

Bien mieux, qui pourrait soutenir que d'un bout à l'autre de la France les épiciers payeront à chiffre de recettes égal un loyer équivalent ? Avec les régions diverses du territoire varieront le salaire des employés, le prix de l'éclairage, les centimes des impositions départementales. Dans une même ville, un entrepreneur de menuiserie payera une prime d'assurance moins forte que le confrère dont les bâtiments sont à proximité d'une gare, par suite des risques plus probables d'incendie.

Ainsi, cette notion théoriquement juste du rapport existant entre le chiffre d'affaires et le bénéfice réel, n'apparaît plus devant les faits que comme une exception. « Le rapport n'est ni constant ni uniforme », comme dit M. Combat (1). Pour admettre le principe comme exact, on est contraint de supposer une aptitude égale dans la direction des affaires chez l'exploitant, une uniformité dans le taux des charges sur la totalité du territoire pour une même catégorie d'entreprises. Il

1. E. J. Combat, *les Impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu*.

est nécessaire pour y arriver de faire un très grand effort d'imagination.

Quoi qu'il en soit, le Parlement a estimé que le procédé était utilisable pour arriver à la taxation des bénéfices industriels et commerciaux. Sur le rapport de M. Dumesnil (1), on a adopté ce système d'évaluation. Transaction qui ne sera qu'une transition. Pourquoi, malgré les objections innombrables qui lui ont été opposées, ce système a-t-il été voté ? Il faut uniquement en chercher la cause dans la campagne dont l'impôt sur le revenu a été l'objet. Le fait pour un contrôleur d'exiger du commerçant la production des livres comme justification de sa déclaration du bénéfice net a paru réaliser le comble de l'inquisition fiscale. Afin d'éviter une ingérence du Trésor dans des documents qui auraient révélé tout le secret professionnel, les Chambres ont préféré s'arrêter à une demi-mesure, attendant des jours meilleurs pour parachever leur réforme. A l'heure actuelle, le chiffre d'affaires doit suffire à l'Administration pour l'établissement des bases de taxation.

La détermination du taux applicable est laissée, dit l'article 8 de la loi de 1917, à une commission instituée par décret, dont un cinquième des membres « sera nommé sur la présentation du président des chambres de commerce; un cinquième le sera sur la présentation des organisations syndicales de divers commerces ou industries, ou, à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du ministre du Commerce et de l'Industrie » : La Commission présidée par un conseiller d'Etat peut consulter toute personne ayant une compétence technique.

C'est un décret du 3 août 1917 qui a réglé les détails d'organisation de cette commission. M. Klotz, ministre

1: *J. off.* Chambre 1917, p. 470-471.

des Finances, en ouvrant la première séance de cette assemblée, disait au mois d'octobre de la même année : « Le bénéfice résultant de l'application des coefficients ne sera pas un forfait, mais une évaluation suffisamment approchée du revenu réel... Il faudra qu'ils [les coefficients] soient fixés de telle manière qu'ils puissent s'appliquer à des situations variant à la fois selon les conditions d'exercice des professions commerciales et industrielles et les diverses régions de la France. » Ces résultats devaient être obtenus par une collaboration entre les membres, inspirée uniquement « du souci de remplir leur devoir non seulement vis-à-vis des intérêts particuliers qui leur étaient confiés, mais aussi envers le Trésor, la patrie ».

Ces paroles, certes réconfortantes, ne solutionnaient pas la difficulté. La Commission, obligée de découvrir le taux s'appliquant à la généralité des cas, fit des efforts sérieux pour fournir à la date fixée par le décret des coefficients qui ne se flattaient pas d'être applicables à toutes les situations, mais d'être simplement des coefficients de moyenne. Elle admettait que les bénéfices réalisés pouvaient dans certains cas être inférieurs au minimum prévu pour la profession en cause ou supérieurs au maximum établi.

La portée de l'imposition d'après le chiffre d'affaires étant esquissée, nous allons examiner le procédé employé par la loi pour établir les bases de l'impôt.

Qu'est-ce que le chiffre d'affaires ? « En général et sous certaines réserves, lit-on dans l'avant-propos du tableau des coefficients pour 1921, le chiffre d'affaires s'entend du montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées.

« Pour tous intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs, ou loueurs de services, pour tous ceux dont les bénéfices résultent de

commissions, remises, courtages, salaires ou prix de location, le chiffre d'affaires est égal au montant total des rémunérations acquises à ces divers titres.

« Pour toutes les entreprises de banques, d'escompte et de change, pour tous ceux dont les bénéfices résultent d'opérations de monnaies, effets de commerce, sommes et valeurs, le chiffre d'affaires est égal au montant total des intérêts, escomptes, agios, commissions, courtages et profits sur réalisation des titres acquis à l'occasion de ces opérations.

« Les opérations que comporte l'exercice d'une seule et même profession peuvent être multiples et de caractère différent. C'est ainsi qu'une même profession peut à la fois comporter des ventes de marchandises et des louages de services. Dans ce cas, on totalisera les recettes de différentes natures, déterminées conformément aux définitions ci-dessus (soit pour l'exemple cité, le montant des ventes et la rémunération des services) et c'est à ce total qu'on appliquera le coefficient de la profession (1). »

Ainsi, pour les marchands, pour les fabricants, le chiffre d'affaires sera le montant brut des ventes des matières fabriquées ou simplement revendues. Pour toutes les autres exploitations où le commerçant ne joue que l'office d'un intermédiaire, sans procéder à un emmagasinage ni à une transformation de matière, il y a lieu de tenir compte de toutes les commissions acquises pour prix de ses services.

En vertu de la loi du 25 juin 1920, le contribuable qui ne tient pas à déclarer son bénéfice net doit, si son chiffre d'affaires dépasse 50.000, en faire connaître le montant à l'administration. Au cas où ses recettes n'atteignent pas ce chiffre, le contrôleur a l'initiative

1. Tableau du 13 mars 1921, *J. off.*, 13, 16 et 29 mars 1921.

des démarches. En tout cas, le fisc, en possession de cet élément, doit rechercher le coefficient applicable d'accord avec l'intéressé. Le contrôleur ne peut, en effet, arrêter le choix du coefficient sans une notification préalable adressée au contribuable, qui peut amener des observations de la part de ce dernier. M. Perchot, rapporteur de la loi au Sénat, déclarait formellement que le contrôleur ne serait pas libre d'appliquer « à sa fantaisie un coefficient quelconque dans les limites du maximum et du minimum; il devra choisir celui qui correspondra le mieux à la situation du contribuable. Sans doute, il pourra se tromper, mais si une erreur est commise, si un coefficient est trop élevé, le contribuable réclamera, discutera, et, s'il n'obtient pas satisfaction du contrôleur, il lui restera la ressource d'une réclamation par voie contentieuse ».

L'Administration, dans son instruction du 30 mars 1918, rappelle que le coefficient applicable au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice imposable, doit tendre à une évaluation aussi approchée que possible du bénéfice net. Cette appréciation doit être obtenue en tenant compte non seulement des indications fournies par le tableau des coefficients, mais aussi « des pourcentages obtenus par les entreprises similaires dont le bénéfice réel est connu et des circonstances particulières de nature à restreindre ou accroître les profits de l'entreprise ».

Ce choix du coefficient, en tenant compte du tableau de la Commission, n'a rien d'absolu. Nous avons déjà dit que ces chiffres ne pouvaient être que des moyennes susceptibles de ne pas être applicables à des exploitations sortant de l'ordinaire. Sous réserve de pouvoir soutenir son imposition, le contrôleur peut et doit faire usage d'un coefficient plus élevé que le coefficient maximum, s'il est à même de prouver que le rapport entre

le bénéfice réel et le chiffre d'affaires est supérieur. Sur présentations de justifications suffisantes du contribuable, il peut faire application d'un coefficient inférieur au minimum établi.

Comment ces justifications, ces réclamations de contribuable à contrôleur s'effectueront-elles ? Faudra-t-il prouver l'exagération du coefficient par la production du bénéfice net. A en croire les arguments présentés lors de la discussion au Sénat par M. Perchot, il n'y aurait pas lieu d'aller jusque-là. Il suffirait, d'après les déclarations faites, que le contribuable fasse valoir auprès de l'Administration que le coefficient étant applicable à une industrie normale, son entreprise ne présente pas, par suite de certaines circonstances, ce caractère. Un exemple : un commerçant a été taxé en 1920 sur un chiffre d'affaires de un million avec un coefficient de 8 0/0. L'année suivante, le chiffre d'affaires étant tombé à 500.000 francs, si le contrôleur prétend adopter le même taux que l'année précédente, le contribuable en faisant observer que pour des recettes moitié moindres ses frais généraux n'ont pas diminué, obtiendra l'application d'un coefficient plus favorable.

Ces considérations sont très théoriques et en pratique, surtout depuis la suppression de la loi sur les bénéfices de guerre, le coefficient fait l'objet d'un marchandage fiscal. Le contribuable, couvert en dernière extrémité par un bénéfice net résultant de ses livres, adresse au contrôleur le montant de son chiffre d'affaires. Celui-ci, sauf dans des cas exceptionnels où il a été amené à constater la marche défectueuse de l'entreprise, applique le coefficient maximum prévu au tarif. Les observations du contribuable, ordinairement basées sur des faits invérifiables, font que le contrôleur maintient son point de vue.

Alors, mais alors seulement, si le coefficient est réellement défavorable, le commerçant consent à découvrir une comptabilité qui, produite en temps normal, aurait fait gagner du temps au contrôleur et par suite de l'argent au Trésor. Rarement, une réclamation sur l'application du coefficient, arrive à la voie contentieuse : en présence des arguments, le contrôleur s'incline. Ainsi se réalisent les observations de M. Ribot, ministre des Finances : « 1° Préférez-vous le système de la déclaration obligatoire des bénéfices ? Dans ce cas, le contribuable sera mieux renseigné. 2° Le contribuable a toujours la faculté, s'il se croit surtaxé, de déclarer son bénéfice réel. Il a toujours cette ressource (1). »

En somme, la loi permet au commerçant de se livrer à cette opération qui consiste à frauder le fisc, quitte à fournir les bases exactes de taxation si les agents de l'Administration ont la main un peu lourde.

Depuis 1917, un texte a été voté, qui permet, dans une certaine mesure, de parer aux inconvénients du procédé d'imposition par le chiffre d'affaires dans le cas où le contribuable possède une comptabilité. L'article 32 de la loi de budget de 1920 porte que : « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 5.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor... les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce ainsi qu'à tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et dépenses. »

Il semble résulter clairement de ce texte que le vérificateur appelé à contrôler le chiffre d'affaires déclaré

par un contribuable, peut faire état du bénéfice net résultant des documents comptables pour établir le coefficient applicable. L'Administration l'a interprété ainsi raisonnablement.

CONCLUSION

De ce court exposé que nous venons de faire, que faut-il en conclure ?

Et d'abord, au simple examen des méthodes prévues par la loi pour l'évaluation du bénéfice imposable, nous sommes obligés de convenir que la cédule commerciale souffre du même mal que les autres cédules prévues par la loi de 1917. A côté du revenu réel, seule base admissible rationnellement, le législateur a cru bon d'établir des procédés d'évaluation factices. Si un jour l'impôt sur le revenu vient à disparaître, ceux qui en feront un historique impartial seront contraints de dire que ce sont les adoucissements apportés à l'application qui en auront été les principaux germes de décomposition.

Si encore il y avait uniquement dans ces mesures un désir de ménager des susceptibilités psychologiques ! Notre pays n'est pas préparé pour un tel système, notre commerce souffre du désir qu'a le commerçant de garder le secret sur ses affaires ! Nous croyons que pour une bonne part, ces arguments n'ont qu'une valeur verbale, voire politique. Le secret vis-à-vis de qui ? des tiers en rapports commerciaux ? Le négociant est assuré par des textes législatifs du mutisme du contrôleur astreint au secret professionnel. Alors ce désir de ne rien laisser voir ne viserait plus que le Trésor ? Nous le pensons.

Le devoir fiscal que l'on a si souvent prêché ne semble pas être aussi développé que l'on veut nous le dire. La fraude vis-à-vis du fisc est d'ordre courant : « Si chacun proclame avec sincérité son désir de remplir intégralement son devoir fiscal, dit M. Bodin (1), en pratique le fisc est dans une certaine mesure obligé d'aider le contribuable à tenir ses bonnes résolutions. » Sous l'euphémisme, la critique ne parvient pas à disparaître. Les contrôleurs de France ont jeté un cri d'alarme contre l'évasion fiscale. Beaucoup d'entre eux se demandent si les textes législatifs ne pourraient pas recevoir les modifications indispensables qui permettraient pour une grande part d'y mettre un terme (2).

A la base de la cédula commerciale, la nécessité s'impose de cette déclaration rigoureusement contrôlée par la production des livres de commerce. Certes, la comptabilité peut comporter des modalités. Tel boutiquier dont le bénéfice n'en vaut pas la peine serait affolé s'il devait se soumettre aux exigences du Code de Commerce.

Cependant, toute exploitation de moyenne importance doit posséder et en fait possède les livres indispensables à l'établissement de son bénéfice. Quelques règles claires pour l'établissement du bilan et réduire les divergences qui se manifestent dans les pratiques comptables permettront d'aboutir à la déclaration nette qui est la seule évaluation rationnelle du revenu commercial. Que personne aussi ne puisse échapper à cette nécessité en se retranchant derrière une déclaration de chiffre d'affaires qui ne signifie rien à moins qu'elle ne dise trop.

Pour la petite exploitation à revenus minimes, les textes pourraient se borner à exiger la production de livres détaillant recettes et dépenses avec indications de

1. P. Bodin, *les Impôts nouveaux ont-ils fait faillite ?*
2. J. Caillaux, *Où va l'Europe ? Où va la France ?*

la nature des opérations. C'est un rudiment de livre suffisant quand le chiffre des recettes est peu important.

Il est vrai qu'une telle proposition ferait jeter les hauts cris. Il suffit de voir avec quelle obstination les organes de défenses des « intérêts économiques », chambres de commerce et autres, refusent d'entrer dans cette voie. La France étant un pays de liberté, il est inconvenant de réclamer d'un commerçant des livres... même si le salut du pays en dépend.

Et cependant ce double système du bénéfice net déclaré ou évalué par le chiffre d'affaires ne peut vivre longtemps encore. Veut-on adopter un impôt basé sur le revenu ? ou plutôt l'existence de l'impôt sur le revenu est-elle indispensable, et nous le croyons, aux finances publiques ? Il faut que le législateur entre dans la voie des réformes par suppression de tous les vestiges du passé, retenus dans les évaluations forfaitaires. Ces transactions qui ont permis d'adresser à la nouvelle machine fiscale les pires critiques ne fourniront plus matière à récrimination du fait de l'inégalité fiscale : chacun participera à l'impôt selon ses ressources.

Vu : le Président de la thèse

ALLIX

Vu : le Doyen,
LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris.
P. APPELL

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Introduction.....	7
CHAPITRE PREMIER. — Bénéfice et revenu... ..	11
1. — Capital, fruits et produits.....	11
2. — La plus-value du fonds de commerce.....	14
3. — Les éléments du revenu commercial.....	19
CHAPITRE II. — Les procédés d'évaluation du bénéfice et la comptabilité	22
1. — Les livres de commerce.....	23
2. — Le mécanisme de la comptabilité.....	24
CHAPITRE III. — Examen du bilan au point de vue fiscal.....	34
<i>Section I.</i> — Les déductions à faire subir au béné- fice net.....	35
1. — Revenus fonciers.....	35
2. — Revenus de l'exploitation agricole et minière.	37
3. — Revenus des valeurs mobilières.....	38
<i>Section II.</i> — Les controverses relatives au bilan... ..	39
1. — L'évaluation du stock.....	39
2. — Les prélèvements patronaux et l'intérêt des capitaux engagés.....	45

3. — Réserves et provisions.....	55
4. — Amortissements.....	61
CHAPITRE IV. — Le bénéfice imposable d'après le chiffre d'affaires.....	67
Conclusion.....	77

Imprimerie Jouve et C^{ie}, 15, rue Racine, Paris. — 5516-22
